

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

RODRIGO ERNANI MESA CASA

O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E A EXCLUDENTE DE
CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

CHAPECÓ (SC),

2012

RODRIGO ERNANI MESA CASA

O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E A EXCLUDENTE DE
CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Comunitária da Região de Chapecó,
UNOCHAPECÓ, como requisito parcial à obtenção
do título de bacharel em Direito, sob a orientação do
Prof. Me. Vilmar Everling.

Chapecó (SC), junho 2012

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E A EXCLUDENTE DE
CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

RODRIGO ERNANI MESA CASA

Prof. Me. Vilmar Everling
Professor Orientador

Prof^a. Me. Laura Cristina de Quadros
Coordenadora do Curso de Direito

Prof. Me. Robson Fernando Santos
Coordenador Adjunto do Curso de Direito

Chapecó (SC), junho 2012

RODRIGO ERNANI MESA CASA

O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E A EXCLUDENTE DE
CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de BACHAREL EM
DIREITO no Curso de Graduação em Direito da Universidade Comunitária da Região de
Chapecó - UNOCHAPECÓ, com a seguinte Banca Examinadora:

Me. Vilmar Everling – Presidente

Me. Ricardo Carlos Ripke

Me. Luciane Stobe

Chapecó (SC), junho 2012

Dedico este trabalho para minha esposa, Patrícia, fonte de paz, amor, inspiração e para a nossa doce espera, Maria Tereza, razão da minha luta, que deverá vir completar nosso mundo em Agosto de 2012.

Todos vivemos sob o mesmo céu, mas nem todos vemos o mesmo horizonte.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por tudo que representa e abençoa a mim e aos meus.

À minha amada esposa e companheira, Patrícia Rocha Câmara Mesa Casa, por me ensinar a sorrir, fazendo meus dias mais amenos e completos, principalmente na alegria, da doce espera do nascimento de nossa Maria Tereza.

Ao meu Pai, Helio Mesa Casa, pelo que foi, é e sempre será. Exemplo de Ser Humano, grande amigo e principalmente por ser pai.

À minha Mãe, Velci Maria Mesa Casa, que esteve sempre ao meu lado nas situações da vida sendo mãe em plenitude em todos os momentos.

À minha irmã, Sinara Mesa Casa, exemplo de virtude, perseverança, retidão e luta sem nunca perder a ternura de amiga e irmã.

Ao meu orientador, Me. Vilmar Everling, pelo apoio, incentivo e presteza na melhoria constante deste trabalho.

Ao meu amigo, Me. Ricardo Carlos Ripke, exemplo de homem e profissional, por tudo que representa.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização deste trabalho.

A vocês, obrigado simplesmente por existirem e fazerem a minha vida tão bela, especial e completa. Que um dia Deus possa retribuí-los, pois eu jamais conseguirei.

RESUMO

O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E A EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. Rodrigo Ernani Mesa Casa.

Vilmar Everling (ORIENTADOR). (Universidade Comunitária Regional de Chapecó – UNOCHAPECÓ).

(INTRODUÇÃO) O Brasil tem apresentado um desenvolvimento surpreendente nos mais diversos setores. Todavia, a carga tributária também tem acompanhado o crescimento econômico brasileiro e com isso muitas empresas estão enfrentando dificuldades para cumprir suas obrigações com o Fisco. O presente trabalho tem como tema o crime de apropriação indébita previdenciária e a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa. O tema escolhido não é assunto novo no mundo jurídico, ao contrário, é uma questão bastante discutida. A pesquisa a ser desenvolvida tem como propósito geral identificar de que forma o sócio-gerente poderá se beneficiar da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, diante do crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal. Para tanto se pesquisará a legislação, doutrina e jurisprudência relativamente à questão sob exame. A presente pesquisa é motivada pela preocupação quanto à imputação da prática de crime de apropriação indébita previdenciária ao sócio-gerente, que representa uma pessoa jurídica que não cumpriu com sua obrigação tributária de repassar ao erário público a contribuição previdenciária que descontou do empregado. (OBJETIVOS) Objetivo geral: investigar quais são os meios legais que o sócio-gerente pode se utilizar para se beneficiar da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, quando se trata do crime de apropriação indébita previdenciária. Objetivos específicos: definir o crime de apropriação indébita previdenciária; interpretar quais são as circunstâncias que permitem a aplicação da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa; dentro desse contexto teórico sobre o exame do tema, se pretende criticar e também justificar a aplicação da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta adversa. (EIXO TEMÁTICO) O trabalho vincula-se ao Eixo Temático do Curso de Direito da Unochapecó denominado de “Cidadania e Estado”. (METODOLOGIA) A técnica a ser empregada é a pesquisa bibliográfica, tendo em vista que o tema requer consultas à legislação, doutrina, artigos jurídicos e jurisprudência, tudo relacionado ao direito penal e tributário. Ainda, utiliza-se o método dedutivo na elaboração do trabalho. (CONCLUSÃO) Depois de analisados todos os pontos que o trabalho propôs, verificou-se que o crime de apropriação indébita previdenciária se configura pelo não repasse do valor da contribuição descontada do empregado ao Fisco. A doutrina sustenta haver necessidade de dolo específico para que o crime seja imputado ao sócio-gerente, porém a jurisprudência sustenta que não. Para haver aplicação da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, o sócio-gerente terá que comprovar cabalmente que enfrentou dificuldade financeira que o inviabilizou de efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária. (PALAVRAS-CHAVE) apropriação indébita previdenciária, excludente de culpabilidade e inexigibilidade de conduta diversa.

ABSTRACT

CRIME AND SOCIAL SECURITY OF MISAPPROPRIATION CULPABILITY EXCLUSIVE OF CONDUCT FOR DIVERSE UNENFORCEABILITY. Rodrigo Ernani Mesa Casa.

Vilmar Everling (ADVISOR). (Community College Regional Chapecó - UNOCHAPECÓ).

(INTRODUCTION) Brazil has shown a surprising development in various sectors. However, the tax burden has also accompanied the Brazilian economic growth and with so many companies are struggling to meet their obligations to the IRS. The present work has as its theme the crime of embezzlement of social security and excluding culpability for waiver of diverse behavior. The theme is not new subject in the legal world, by contrast, is a question much discussed. The research to be developed aims at identifying how the managing partner may benefit from the exclusive culpability for waiver of diverse behavior before the crime of embezzling pension provided for in art. 168-A, § 1º, item I of the Criminal Code. For that we search for the legislation, doctrine and jurisprudence on the issue under review. This research is motivated by concern about the imputation of a crime of embezzling the pension managing partner, which represents an entity that did not meet their tax obligation to pass on the public purse to pension contributions deducted from the employee. (AIMS) General Objective: to investigate what are the legal means that the managing partner can be used for the exclusive benefit of culpability for waiver of diverse behavior when dealing with the crime of embezzling pension. Specific objectives: to define the crime of embezzling pension; interpret what are the circumstances that allow the application of the exclusionary culpability for waiver of diverse behavior, within this theoretical context regarding the examination of the topic, if you want to criticize and also justify the application of the exclusionary of culpability for waiver of conduct adversely. (SHAFT THEME) The work is linked to the Main Topic Course of Law Unochapecó called "Citizenship and the State." (Methodology) The technique to be used is a literature search in order that the issue requires consultation with the legislation, doctrine, legal articles and case law, all related to criminal law and tax law. Furthermore, the method is used in the preparation of deductive work. (Conclusion) After having examined all the points it was found that the crime of embezzling pension is set by not transferring the value of employee contributions deducted from the tax authorities. The doctrine holds no need for that specific intent crime is charged to the managing partner, but the case law holds that do not. To have exclusive application of the culpability for waiver of diverse behavior, the managing partner will have to prove absolutely that faced financial difficulties that made it impossible to effect the payment of social security contributions. (KEYWORDS) misappropriation pension, exclusive of guilt and waiver of diverse behavior.

LISTA DE ABREVIATURAS

ACR – Apelação Cível e Reexame Necessário

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CTN – Código Tributário Nacional

HC – Habeas Corpus

MS – Mandado de Segurança

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

LISTA DE SIGLAS

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF4 – Tribunal Regional Federal da Quarta Região

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A - ATESTADO DE AUTENTICIDADE DA MONOGRAFIA	71
APÊNDICE B - TERMO DE SOLICITAÇÃO DE BANCA	72

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
CAPÍTULO I.....	15
1 DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.....	15
1.1 Histórico legislativo e bem jurídico tutelado.....	15
1.2 Origem do tipo penal.....	19
1.3 Conduta punível e análise dogmática.....	20
1.4 Causas de extinção da punibilidade.....	25
CAPÍTULO II.....	28
2 CARACTERÍSTICAS DO FATO PUNÍVEL.....	28
2.1 Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.....	28
2.2 Concurso de agentes na apropriação indébita da contribuição previdenciária.....	31
2.3 Elementos objetivos do tipo.....	32
2.4 Elemento subjetivo da conduta.....	34
2.5 A conduta propriamente dita.....	35
2.6 A consumação e a tentativa.....	36
2.7 Concurso de crimes e a continuidade delitiva.....	38
CAPÍTULO III.....	40
3 ANÁLISE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E A EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.....	40
3.1 Deixar de recolher a contribuição previdenciária e a lesão ao bem jurídico.....	40
3.2 A presunção da apropriação e a ficção no direito penal.....	43
3.3 Conceito de conduta e a inexigibilidade de conduta diversa.....	45
3.4 Dolo genérico e a imprescindibilidade da existência do dolo específico.....	50
3.5 Exame da jurisprudência sobre a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.....	53
3.6 Prisão por dívida e ofensa à constituição e ao pacto de San José da Costa Rica.....	58
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS.....	66
APÊNDICES.....	69

INTRODUÇÃO

Nos últimos anos o Brasil tem apresentado um desenvolvimento surpreendente, nos mais diversos setores, assim como experimentou os nefastos efeitos de inúmeras crises mundiais, a exemplo da sofrida pelos Estados Unidos e Europa recentemente. Todo esse crescimento, sem dúvida alguma, tem refletido na economia brasileira, gerando renda ao país. Todavia, a carga tributária também tem acompanhado o crescimento econômico brasileiro e com isso muitas empresas estão enfrentando dificuldades para cumprir suas obrigações com o Fisco.

O presente trabalho tem como tema o crime de apropriação indébita previdenciária e a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa. O tema escolhido para pesquisa não é assunto novo no mundo jurídico, ao contrário, é uma questão bastante discutida. Isso porque, a repressão ao crime de apropriação indébita previdenciária é um tema em mutação pela sua complexidade e, além disso, por força das inúmeras teses jurídicas que surgem a cada dia.

A pesquisa a ser desenvolvida tem como propósito geral identificar de que forma o sócio-gerente poderá se beneficiar da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, diante do crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal.

De maneira específica, o estudo objetiva verificar quais são os meios legais que o sócio-gerente dispõe para justificar sua conduta ilícita de forma a beneficiar-se pela excludente de culpabilidade. Para tanto se pesquisará a legislação, doutrina e jurisprudência relativamente à questão sob exame. Dentre a legislação que se pretende estudar está o disposto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal, a Lei n. 8.137/90 que define os crimes

contra a ordem tributária, o previsto no art. 95 da Lei 8.212/91, o que está disposto no art. 186 do Código Tributário Nacional, sobre o que versa o inciso LXVII do art. 5º da Constituição Federal, e demais preceitos legais relativos ao tema em estudo.

A presente pesquisa é motivada pela preocupação quanto à imputação da prática de crime de apropriação indébita previdenciária ao sócio-gerente, que representa uma pessoa jurídica que não cumpriu com sua obrigação tributária de repassar ao erário público a contribuição previdenciária que descontou do empregado. Na maioria dos casos, o não cumprimento da obrigação tributária é motivado por dificuldade financeira enfrentada pela empresa, não por inabilidade, imprudência ou temeridade na condução dos negócios, mas por carga tributária excessiva ou crise econômica regional, nacional ou mesmo mundial.

Para alcançar o objetivo proposto, o trabalho encontra-se dividido em três capítulos. No primeiro discorre-se sobre o histórico legislativo do crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no artigo 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal¹, a origem do tipo penal, a conduta punível e as causas de extinção da punibilidade. Já o segundo capítulo analisa as características do fato punível, identificando quem são os sujeitos da obrigação tributária, o concurso de agentes, os elementos objetivos e subjetivos da conduta, as diferenças entre a consumação e a tentativa, o concurso de crimes e a continuidade delitiva. Por fim, no terceiro capítulo se examina a lesão ao bem jurídico, a presunção e ficção, o conceito de conduta, a inexigibilidade de conduta diversa, o dolo, a excludente de punibilidade e a CF de 1988 e o Pacto de San José da Costa Rica quanto à viabilidade da prisão por dívida.

O presente trabalho de maneira alguma pretende esgotar o exame do crime de apropriação indébita previdenciária e a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, mas sim desenvolver uma pesquisa capaz de corroborar no debate sobre o tema no âmbito acadêmico.

¹ 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;

CAPÍTULO I

1 DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

Neste primeiro capítulo se pretende abordar o histórico legislativo do crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no artigo 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal², a origem do tipo penal e a conduta punível.

Analisar estes aspectos do crime de apropriação indébita previdenciária objetiva uma melhor compreensão da norma punitiva, para que nos próximos capítulos deste trabalho seja possível o exame das razões que levam o cometimento do crime, bem como no que consiste a aplicação da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.

1.1 Histórico legislativo e bem jurídico tutelado

O primeiro texto normativo que define como crime a conduta de apropriação indébita previdenciária é o Decreto-Lei n. 65, de 14 de dezembro de 1937³, segundo a redação do artigo 5º. Em seguida a conduta passou a ser incriminada pela Lei Orgânica da Previdência

² 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;

³ Art. 5º. O empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não as recolher na época própria incorrerá as penas do art. 331, n. 2, da Consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste decreto-lei.

Social (LOPS), no art. 86 da Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960⁴.

Anos mais tarde, o Decreto-Lei n. 66, de 21 de novembro de 1966, veio incriminar outros fatos relacionados à contribuição previdenciária, como por exemplo, passou a considerar crime de falsidade ideológica inserir ou fazer inserir nas folhas de pagamento pessoas que efetivamente não possuem a condição de segurado.

Em 1976, pelo Decreto 77.077, de 24 de janeiro, expediu-se a Consolidação das Leis da Previdência Social (CLPS), que trouxe em seu artigo 149 redação parecida com a da Lei Orgânica da Previdência Social (LOPS) de 1960.

O Decreto n. 83.081, de 24 de janeiro de 1979, em seu artigo 167, que aprovou o regulamento do Custeio da Previdência Social, estabeleceu constituir crime de apropriação indébita, nos termos da legislação penal, deixar de recolher na época própria, contribuição ou outra quantia arrecadada do segurado ou do público e devida à previdência social.

Alguns anos depois, foi promulgado o Decreto n. 89.321, de 24 de janeiro de 1984, que criou a nova Consolidação das Leis da Previdência Social (CLPS), repetindo a redação do revogado Decreto n. 77.077/76, substituindo, apenas, a expressão INPS por Previdência Social.

No ano de 1990, por meio da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, definiram-se, entre outros, os crimes contra a ordem tributária, dentre eles a falta de recolhimentos à previdência social, prevista no art. 2º, inciso II⁵. De acordo com Casagrande (2010, p. 42), por intermédio deste diploma legal, já sob a égide da Constituição Federal de 1988, a apropriação indébita previdenciária deixa de ser equiparada à apropriação indébita, como ocorria desde que houve a criminalização da conduta, passando a ser tratada como sendo da mesma natureza dos crimes contra a ordem tributária. Ainda assim não havia adquirido autonomia.

Há doutrinadores, como Amaro (2009, p. 466), que sustentam que a Lei n. 8.137/90 revogou as normas anteriores sobre apropriação indébita, conforme explica:

⁴ Art. 86. 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. Parágrafo Único. Para os fins deste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei.

⁵ Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passado de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Com a Lei n. 8.137/90 parece-nos certo que as normas anteriores (que definiam os crimes de sonegação tributária e de apropriação indébita de tributo) restaram *revogadas*, já que lei nova regulou inteiramente a matéria. Não obstante, o legislador, após a edição da Lei n. 8.137/90, continua fazendo referência às leis revogadas. Confirma-se, por exemplo, a Lei n. 8.383/91, art. 98, que declarou revogados não apenas o art. 14 da Lei n. 8.137/90 mas também os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n. 4.357/64, o art. 2º da Lei n. 4.729/65 e o art. 5º do Decreto-Lei n. 1.060/69, como se tais dispositivos estivessem em vigor.

Todavia, em 24 de julho de 1991 entrou em vigor a Lei n. 8.212, que, pela primeira vez, criou para a apropriação indébita figura incriminadora autônoma, segundo a redação do artigo 95, alínea *d*. Segundo explica Casagrande (2010, p. 43), embora o legislador tenha construído redação própria para o crime de apropriação indébita previdenciária, no que se refere à pena continuou a fazer remissão a outro dispositivo legal, pois o § 1º do artigo 95 da Lei n. 8.212/91 determinou que fosse aplicado ao crime em questão a pena do artigo 5º da Lei 7.492/86.

Finalmente, com a edição da Lei n. 9.983 de 2000, que por meio do seu art. 3º revogou a alínea *d* do artigo 95 da Lei n. 8.212/91⁶, foi introduzido no Código Penal o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A⁷.

Com relação à diferença entre a apropriação indébita previdenciária da contribuição do empregado (artigo 168-A, § 1º, I, do Código Penal) e a clássica apropriação indébita (artigo 337-A do Código Penal⁸), Casagrande (2010, p. 43) cria uma situação hipotética para melhor explicar a distinção entre os crimes. Considerando que determinada empresa possui em seu caixa quantia suficiente para honrar com a folha de pagamento dos empregados, no dia do pagamento os salários são pagos, permanecendo em poder da empresa o valor deduzido dos empregados para o pagamento da contribuição previdenciária. O não recolhimento da contribuição previdenciária não pode ser tido como a apropriação indébita clássica do artigo 337-A do Código Penal, pois o empregador não pode ser sujeito ativo de apropriação que tem

⁶ 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.

⁷ 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;

⁸ 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.

por objeto material dinheiro que já era seu.

Neste caso, o crime é o de apropriação indébita previdenciária do artigo 168-A, § 1º, I, do Código Penal, conforme define Casagrande (2010, p. 43) pelas seguintes razões:

Na verdade, o empregador tem duas obrigações a cumprir, o pagamento da folha dos empregados (já com descontos) e o recolhimento de determinada quantia ao órgão arrecadador das contribuições previdenciárias. O caixa que fará frente a essas duas obrigações é único, sendo que os valores são pertencentes aos empregados. Não há assim, como considerar o descumprimento da segunda obrigação – com a Previdência – como apropriação indébita, já que no mundo real, dos fatos, essa quantia nunca esteve na posse dos empregados. E, obviamente, não existe apropriação indébita que tenha como objeto material dinheiro próprio, porque no mundo real a empresa sempre foi titular de tal quantia.

No crime de apropriação indébita previdenciária, o bem jurídico protegido são as fontes de custeio da seguridade social, essencialmente os direitos à saúde, à previdência e à assistência social, direitos estes que estão previstos no art. 194 da Constituição Federal⁹. Bitencourt (2003, p. 254) destaca que o crime de apropriação indébita pode ser praticado por quem tem o dever de recolher os tributos e taxas, ou seja, na verdade se trata da tutela de subsistência financeira da previdência social.

Na mesma esteira, sustenta Balera (1998, p. 83-6) que o objeto jurídico tutelado visa o equilíbrio econômico financeiro da seguridade social, que certamente será prejudicada se houver falta de recolhimento das contribuições sociais, em flagrante prejuízo a toda a sociedade.

Ao inserir o artigo 168-A no Capítulo cujo título é Apropriação Indébita, em seguida ao artigo que cuida do delito de mesmo nome e, ainda, sob a rubrica de apropriação indébita previdenciária, é “forçoso concluir que a Lei n. 9.983/00 submeteu o antigo delito de não-recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 95, d, da Lei n. 8.212/91) ao regime jurídico do delito de apropriação indébita” (PODVAL; MANDEL, 2001, p. 109).

⁹ Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: I - universalidade da cobertura e do atendimento; II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais; III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços; IV - irredutibilidade do valor dos benefícios; V - equidade na forma de participação no custeio; VI - diversidade da base de financiamento; VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Portanto, constatou-se que em quase sete décadas a legislação brasileira sofreu uma série de mudanças, no que se refere à figura incriminadora da apropriação indébita, até culminar no artigo 168-A do Código Penal, que prevê como crime a apropriação indébita previdenciária e no mesmo diploma legal prevê a pena aplicável. Verificou-se também que a arrecadação para a seguridade é o bem jurídico tutelado pela norma do artigo 168-A do Código Penal, daí porque a legislação é tão severa em punir aquele que desconta a contribuição previdenciária do empregado e não repassa aos cofres do órgão previdenciário.

1.2 Origem do tipo penal

Inevitável a comparação do tipo penal do artigo 168-A com a descrição da apropriação indébita do artigo 168 do Código Penal, que em nossa legislação é um desdobramento de furto, segundo afirma Casagrande *apud* Nelson Hungria (2010, p. 44):

[...] no Brasil, o Código de 1830 não reconhecia autonomia ao crime que se trata, dispondo no seu art. 258, que “também cometerá furto... o que tendo para algum fim recebido coisa alheia pro vontade do seu dono se arrogar depois o domínio, ou uso, que lhe não fora transferido”.

Da mesma forma estatuiu o Código Penal dos Estados Unidos do Brasil, de 1890, que continuava a configurar a apropriação indébita como espécie de furto, na redação do artigo 331¹⁰, conforme destaca Casagrande (2010, p. 44).

Também a Consolidação das Leis Penais, de 1932, manteve a mesma redação e é só no Código Penal de 1940 que a apropriação indébita ganha artigo próprio, passando a ter autonomia em relação ao furto.

Segundo Casagrande (2010, p. 44), a apropriação indébita previdenciária, analisada com base na evolução do tipo penal, é uma construção de terceira geração, uma vez que é derivada da apropriação indébita, que, por seu turno, surge no ordenamento jurídico como uma hipótese de furto, que dele se difere por se referir à legitimidade da posse.

¹⁰ Art. 331. É crime de furto, sujeito às mesmas penas e guardadas as distinções do artigo precedente [...] 2º Apropriar-se de coisa alheia, que lhe houver sido confiada, ou consignada por qualquer título, com obrigação de a restituir, ou fazer dela uso indeterminado.

É possível apontar três diferenças entre a conduta “clássica” de apropriação indébita e a novel apropriação indébita previdenciária, sendo elas: a figura prevista no art. 168 do Código Penal, que relata uma conduta comissiva de apropriação; a figura prevista no art. 168-A do Código Penal que aponta um crime de conduta mista porque sucede à ação comissiva de apropriação uma conduta omissiva; por fim não há que se falar em posse anterior quando se trata de apropriação indébita tributária, porque a posse é uma mera presunção escondida atrás dos descontos dos ganhos do empregado, conforme explica Maciel Filho (2004, p. 83-4):

[...] quais sejam, a figura do artigo 168 descreve *conduta comissiva*, de apropriação, enquanto a do artigo 168-A enuncia crime de *conduta mista*, pois sucede à ação comissiva de apropriação conduta omissiva, de não-repasse dos valores descontados ao órgão público arrecadador; a tradicional apropriação é *crime material*, que exige resultado naturalístico para sua consumação, enquanto a apropriação indébita previdenciária, embora possa produzir resultado, não exige para sua configuração, o que a caracterizaria como *crime formal*; por fim, não há que se falar em *posse anterior* quando se trata de apropriação previdenciária, já que tal *posse* é mera presunção que se esconde por trás de uma operação aritmética de desconto dos ganhos do empregado, pois, de fato, quando o empregador paga o salário ao empregado não existe o empenho do montante total, mas só da quantia líquida, já realizado o cálculo de diminuída a parcela retida.

Em síntese, a origem do tipo penal da apropriação indébita é uma hipótese de furto, todavia, com a introdução do artigo 168-A no Código Penal, a apropriação indébita previdenciária passou a se distinguir em absoluto do furto, por se referir à legitimidade da posse. A apropriação indébita previdenciária caracteriza-se como um crime formal, que não exige a produção de resultado para a sua configuração.

1.3 Conduta punível e análise dogmática

A conduta punível da apropriação indébita previdenciária está tipificada no artigo 168-A do Código Penal¹¹, que consiste em deixar de repassar ao órgão previdenciário as contribuições recolhidas dos empregados.

De acordo com Casagrande *apud* Bruno (2010, p. 45), a apropriação indébita previdenciária é uma norma penal em branco, pois:

¹¹ 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.

São normas de tipo incompleto, normas em que a descrição das circunstâncias elementares do fato tem de ser completada por outra disposição legal, já existente ou futura. Nelas a enunciação do tipo mantém deliberadamente uma lacuna, que outro dispositivo legal virá integrar. Nessas leis existe sempre um comando ou uma proibição, mas enunciados, em geral, de maneira genérica, a que só a disposição integradora dará a configuração específica.

Assim, com relação ao *caput* do artigo 168-A do Código Penal, é preciso definir quem são os contribuintes e qual o prazo e forma legal-convencional de contribuição. Para Santos (2005, p. 94), “é imprescindível diferenciar os contribuintes dos segurados, pois embora eventualmente a figura do contribuinte coincida com a do segurado, isso não se faz regra, por se tratarem de entes jurídicos distintos”. Conforme Casagrande (2010, p. 45), a definição de contribuintes e segurados é a seguinte:

A doutrina previdenciária aponta como contribuintes as empresas, o empregador doméstico e os trabalhadores, sendo que estes também são segurados. De acordo com a definição legal, contribuinte é quem tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação. Segurados são as pessoas físicas que exercem, exerceram ou não atividade, remunerada ou não, efetiva ou eventual, com ou sem vínculo empregatício.

Por determinação da lei, embora seja considerado contribuinte e segurado, não cabe ao empregado, por si, providenciar o recolhimento da contribuição previdenciária aos cofres públicos. Tal função é legalmente atribuída ao empregador, na maior parte das vezes uma pessoa jurídica, que passa a ser denominada responsável tributário. O responsável é o sujeito passivo da obrigação tributária que não se reveste da condição de contribuinte, mas sua obrigação decorre do disposto no artigo 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional¹².

De fato, o artigo 30 da Lei 8.212/91 imputa ao empregador o ônus de descontar, arrecadar e recolher aos cofres da Seguridade Social a contribuição dos segurados que emprega¹³.

¹² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: [...] II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹³ 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 os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária;

Com relação à periodicidade da obrigação, ela é mensal, sendo que o prazo para o recolhimento das contribuições descontadas dos empregados é o dia vinte do mês seguinte ao da competência. Assim prevê o dispositivo legal que complementa a norma do *caput* do artigo 168-A do Código Penal é a Lei n. 11.933/09, que alterou o prazo da arrecadação.

Uma vez preenchidas as lacunas, pois, como já foi dito, trata-se de norma penal em branco, importa ressaltar que a conduta típica do dispositivo é exclusivamente a dolosa, por força do disposto no parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, o qual prevê que ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente, segundo Casagrande (2010, p. 46).

Deste modo, Casagrande (2010, p. 46) ressalta que não há que se falar em crime de apropriação indébita quando a conduta do agente decorreu de imprudência, imperícia ou negligência ao deixar de recolher a contribuição descontada dos empregados. Para que o crime se configure é imprescindível que seja verificado no caso concreto o dolo, mesmo que ele seja indireto, com relação ao não repasse do valor descontado dos empregados.

O tipo penal do *caput* do artigo 168-A do Código Penal se configura com a verificação consecutiva de duas condutas, quais sejam: a subtração de parte do salário do empregado e o apossamento indevido do referido valor por parte do empregador, conforme ensina Casagrande (2010, p. 45).

Voltando ao texto legal, verifica-se que a conduta inicial é reter dos empregados a contribuição previdenciária, que só se configura de forma comissiva. Sobre esta questão importa fazer alguns esclarecimentos, segundo assevera Casagrande (2010, p. 47):

É certo que, contemporaneamente, e a depender das rotinas adotadas por cada empregador, notadamente as pessoas jurídicas, o *desconto da contribuição previdenciária se dá de modo automático*. Grande parte das empresas se vale de programas de computador, que calculam mensalmente o valor a ser subtraído de cada empregado e indicam ao empregador a totalidade do valor a ser pago aos funcionários, já descontada a contribuição previdenciária. Assim, ao fazer o empenho do dinheiro a ser gasto com o salário de seus trabalhadores, o empresário já trabalha com o *valor líquido*, subtraído o valor da contribuição de cada um dos empregados. Mesmo assim, há que se convir, a conduta continua a ser comissiva. Ainda que não se repita a cada mês a ordem para o desconto, a cada mês ele ocorre, seguindo rotina previamente estabelecida por quem de direito dentro da organização empresarial. Essa *primeira conduta*, qual seja, o desconto, é ato completamente lícito e, diga-se de passagem, determinado pela legislação previdenciária.

Portanto, o crime só se aperfeiçoa com o não-repasse dos valores descontados do

empregado pelo empregador ao órgão previdenciário, dentro do prazo legal. Aqui a conduta é omissiva, ou seja, para que ela se configure é necessário que o sujeito ativo se mantenha estático, sem praticar o ato que lhe é exigido pela legislação previdenciária. Essa segunda conduta é descrita no tipo penal como o fato de deixar de repassar à previdência social o valor que é devido. A legislação penal exige que se execute uma obrigação, qual seja, repassar ao ente público o valor descontado dos empregados. Como se vê, a conduta é negativa, ou seja, de inação, conforme esclarece Casagrande (2010, p. 47).

Neste caso, a relação jurídica do empregador com o Fisco é de direito obrigacional, Machado (1994, p. 229-30) explica por que:

[...] no caso do imposto de renda retido na fonte, ou das contribuições descontadas dos salários, embora possa parecer que há uma apropriação, na verdade ela não existe, porque o empregador, ao pagar o salário, ou a fonte, ao pagar o rendimento sujeito à incidência do imposto, na verdade está pagando parte de seu débito, e fica a dever o restante, a ser pago ao fisco. A relação jurídica, em qualquer desses casos, com o fisco, é uma relação de direito obrigacional.

Destarte, quanto à conformação típica, exige-se a ocorrência de duas condutas por parte do sujeito ativo, que normalmente é o empregador pessoa jurídica: o desconto e a ausência de repasse da contribuição previdenciária ao órgão arrecadador.

Observa-se que isoladamente, nenhuma das duas ações configura crime. Isso porque, a falta do desconto da contribuição previdenciária, que é a entrega integral do salário ao empregado, não configura crime. Da mesma forma não há que se falar em ausência de repasse caso não tenha havido o desconto. Deste modo, com base na conformação típica, o delito apenas se configura quando de fato ocorre o lançamento do desconto na folha de salário do empregado e o referido valor, posteriormente, deixa de ser recolhido aos cofres públicos. Se o desconto não for efetivado, não há que se falar em apropriação indébita previdenciária, mesmo que o empregador possa vir a ser responsabilizado pelo não recolhimento das quantias, segundo sustenta Casagrande (2010, p. 48).

Conforme ensina Herkenhoff (2001, p. 10), “a conduta de quem deixa de realizar o desconto contábil não corresponde à apropriação indébita previdenciária, podendo contudo constituir sonegação de contribuição previdenciária”.

Casagrande *apud* Delmanto e Podval (2010, p. 48) aduz que a apropriação indébita previdenciária é um crime material, pelas seguintes razões:

Diz-se material o crime que só se torna perfeito com a realização do resultado fixado como característico pelo tipo penal. O crime material, por convenção doutrinária, deve alterar a ordem natural das coisas, incidindo sobre a realidade e modificando-a. O agir de quem desconta, ainda que contabilmente, parcela da remuneração dos empregados e deixa de repassar tal montante aos cofres da *seguridade social* tem resultado concreto, qual seja, a transferência de disponibilidade econômica do empregado para a empresa. Há real alteração no mundo da percepção, consubstanciada pela subtração de quantia do contribuinte-empregado em favor do responsável-empregador de valor que deveria ser repassado aos cofres públicos, mas não o é. Assim, ainda que não se veja alterada a situação dos ativos da Previdência – pois é da essência do crime a ausência do repasse – fica evidente a variação de fortuna do empregado. Este é o resultado naturalístico exigido para a consumação do tipo.

Podval e Mandel (2001, p. 109) definem o crime de apropriação indébita previdenciária como delito material, isso porque segundo os moldes do que tradicionalmente se entende por “apropriação indébita”, o não-recolhimento de contribuição social descontada do empregado configura delito quando não demonstrada a efetiva materialidade, ou seja, não se cuida aqui de crime formal ou de mera conduta, mas, sim, de delito tipicamente material.

O sujeito ativo do crime em questão é o empregador, pois é ele o responsável pela arrecadação da contribuição previdenciária, sendo ele quem desconta e deixa de recolhê-la. Trata-se de sujeito ativo próprio, posto que se exige dele qualidade especial, qual seja, ser o responsável legal pela obrigação tributária.

Para Maciel Filho (2004, p. 107), o sujeito passivo do crime do artigo 168-A do Código Penal está ligado à análise do bem jurídico tutelado, por isso será o Estado por meio do INSS, podendo também ser o segurado em alguns casos. Na verdade, trata-se daquele que é vitimado pela prática criminosa, por isso se conclui que será o Estado, necessariamente a autarquia federal encarregada de gerir a previdência social, ou seja, o INSS. Mas, num segundo momento, também poderá ser o empregado, pois em alguns casos ele também acaba sendo lesado pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias que lhe foram descontadas pelo empregador.

Entretanto, Casagrande (2010, p. 50) argumenta que não concorda que o segurado possa ser sujeito passivo no crime de apropriação indébita previdenciária, mas tão somente no caso da conduta prevista no inciso III do § 1º do art. 168-A do Código Penal¹⁴, conforme explica:

¹⁴ 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: [...] III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

Admite-se, todavia, o trabalhador contribuinte, como sujeito passivo quando se está a falar da conduta descrita no inciso III do § 1º, pois nesta hipótese a *seguridade* ampara o trabalhador, remetendo-lhe o pagamento do benefício que fica retido pela empresa, responsável pelo repasse. Como se vê, o prejuízo toca, nesse caso, única e exclusivamente ao trabalhador, que fica impossibilitado de gozar do benefício que lhe fora concedido pelo Instituto e interceptado pela empresa.

O objeto material do crime de apropriação indébita previdenciária é o montante não pago ao trabalhador ou prestador de serviço por conta do desconto legalmente determinado, segundo afirma Casagrande (2010, p. 50). O empregador, que é o sujeito ativo, ao deixar de cumprir sua obrigação junto ao órgão arrecadador, faz própria a disponibilidade financeira que deveria transferir à previdência social.

Verifica-se, portanto, que a conduta punível é o não repasse dos valores descontados do empregado pelo empregador ao órgão previdenciário, é desta forma que o crime de apropriação indébita previdenciária se aperfeiçoa, será com base neste crime que se examinará a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa. No entanto, existem também as causas de extinção da punibilidade do crime, que se passará a ver no próximo item.

1.4 Causas de extinção da punibilidade

Além da inexigibilidade de conduta diversa, que é uma excludente da culpabilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, a qual foi construída pela doutrina e pela jurisprudência, o art. 168-A § 2º do Código Penal¹⁵ e o art. 138 do Código Tributário Nacional¹⁶ dispõem sobre as causas de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

¹⁵ 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 [...] § 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.

¹⁶ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

De acordo com os dispositivos acima, a extinção da punibilidade no crime de apropriação indébita previdenciária se dará por meio da denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Machado (2003, p. 452) aduz que no âmbito penal a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tem sido objeto de frequentes divergências, uma vez que por um lado admiti-la implica favorecer os mais abastados que poderão se livrar da punibilidade pagando o tributo, e por outro lado o ato de criminalizar o ilícito tributário é desprovido de conteúdo ético, prestando-se mesmo para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, razão pela qual ele deve ser premiado porque alcançou o objetivo buscado com a aplicação da sanção penal.

Não obstante as discussões que a questão possa gerar, Carvalho (2009, p. 494) assevera que se o pagamento for visto pela ótica das possibilidades teóricas de extinções das relações jurídicas, conclui-se que é por seu intermédio que se cumpre o dever jurídico do sujeito passivo da obrigação tributária quanto ao recolhimento da contribuição previdenciária.

Por fim, Andrade Filho (2009, p. 152) destaca que o termo pagamento empregado no art. 138 do CTN, deve ser interpretado em seu sentido amplo, ou seja, de modo a abranger todas as formas de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156 do CTN¹⁷.

Deste modo, também são causas extintivas da punibilidade: **a)** a compensação; **b)** a transação; **c)** a remissão; **d)** a prescrição e a decadência; **e)** a conversão de depósito em renda; **f)** o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; **g)** a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; **h)** a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; **i)** a decisão judicial passada em julgado; e **j)** a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas

¹⁷ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado. XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

em lei.

Como o objeto desta pesquisa é a análise do crime de apropriação indébita previdenciária e a excludente de inexigibilidade de conduta diversa, não se irá aprofundar o estudo sobre as causas extintivas da punibilidade citadas acima, posto que o seu exame minucioso seguramente renderia o desenvolvimento de um novo trabalho de conclusão de curso, não sendo este o objetivo almejado neste momento.

Deste modo, essas são as considerações pertinentes ao primeiro capítulo deste trabalho, no próximo capítulo se pretende examinar as características do fato punível no crime de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado.

Com base na verificação das características do fato punível se pretende identificar quem são os sujeitos (ativo e passivo) da obrigação tributária. Será estudado também sobre o concurso de agentes no crime de apropriação indébita previdenciária e quais são os elementos objetivos do tipo, bem como o elemento subjetivo da conduta e a própria conduta delitiva. No segundo capítulo se buscará estabelecer as diferenças entre a consumação e a tentativa, e, por fim, se examinará o concurso de crimes e a continuidade delitiva.

CAPÍTULO II

2 CARACTERÍSTICAS DO FATO PUNÍVEL

No desenvolvimento deste segundo capítulo se analisará as características do fato punível no crime de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado.

A verificação das características do fato punível irá identificar quem são os sujeitos (ativo e passivo) da obrigação tributária, cujo descumprimento caracteriza o crime de apropriação indébita previdenciária. Também se estudará neste capítulo sobre o concurso de agentes neste tipo de delito. Além disso, se apresentará quais são os elementos objetivos do tipo, bem como o elemento subjetivo da conduta e a própria conduta delitiva. Ainda, se buscará estabelecer as diferenças entre a consumação e a tentativa. E, por fim, se examinará o concurso de crimes e a continuidade delitiva envolvendo a apropriação indébita previdenciária.

Verificar as características do fato punível tem o condão de preparar o leitor para a leitura do terceiro capítulo deste trabalho, que visa o exame do crime de apropriação indébita previdenciária e da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.

2.1 Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária

É o critério pessoal que estabelece quem ocupará os polos passivo e ativo da relação jurídica tributária a ser instaurada. Deste modo, o sujeito ativo da relação é o INSS – Instituto Nacional do Seguro Social, que é pessoa jurídica de direito público que coordena as

atividades relativas à Seguridade Social, e que detém a capacidade tributária com relação à contribuição previdenciária dos empregados instituída pela União.

O sujeito passivo é a pessoa do segurado empregado, inclusive o doméstico, e é a lei que faz esta distinção entre os sujeitos da obrigação tributária, conforme se observa do disposto no art. 11, “b” e “c”¹⁸, e no art. 20 da Lei n. 8.212/91¹⁹.

Após a Lei 8.212/91 determinar que é o trabalhador o contribuinte da contribuição previdenciária do empregado, o legislador no art. 30, I, “a” e “b”²⁰, do mesmo diploma legal, estabeleceu de forma inequívoca que a obrigação tributária de recolher o referido tributo aos cofres públicos é da empresa.

Por meio do exame da Lei 8.212/91 verifica-se que não há nenhum dispositivo que atribui a responsabilidade pelo recolhimento da contribuição previdenciária ao empregado. A lei é taxativa ao estabelecer que o desconto da contribuição sempre se presume feito pela empresa, e ela é a responsabilidade pelo recolhimento da referida contribuição, segundo prescreve a redação do § 5º do art. 33²¹.

¹⁸ Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: I - receitas da União; II - receitas das contribuições sociais; III - receitas de outras fontes. Parágrafo único. Constituem contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) as dos empregadores domésticos; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

¹⁹ Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

Salário-de-contribuição	Alíquota em %
até 249,80	8,00
de 249,81 até 416,33	9,00
de 416,34 até 832,66	11,00

§ 1º Os valores do salário-de-contribuição serão reajustados, a partir da data de entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social. § 2º O disposto neste artigo aplica-se também aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestem serviços a microempresas.

²⁰ 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 os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

²¹ Art. 33. ‘omissis’ [...] § 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

Percebe-se que a União não exige o cumprimento da prestação pecuniária relativa à contribuição previdenciária da pessoa do empregado, mas do empregador, pois ainda que não tenha havido desconto ou arrecadação, o tributo será exigido do empregador e não do empregado. Deste modo, embora o ônus econômico possa ser do empregado, é do empregador que a contribuição previdenciária (obrigação tributária) é exigida, conforme explica Suzuki (2010, p. 118).

Verifica-se que após definida a hipótese de incidência do tributo, indicado o sujeito passivo como sendo o empregado e estabelecida a base de cálculo, o legislador estipulou que a arrecadação e o desconto da contribuição previdenciária será realizada pelo empregador, logo, é evidente que restou transferido ao empregador a obrigação do recolhimento do tributo relativo à contribuição previdenciária do empregado.

Portanto, segundo Eisele (2002, p. 207), o responsável tributário é o autor da conduta típica, sendo assim, ele é o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuição previdenciária) figurando como agente de retenção, sendo quem arrecada formalmente o valor correspondente do contribuinte (empregado segurado), tendo o dever de recolher a contribuição previdenciária em favor do sujeito ativo (União). É o empregador o responsável tributário pelo recolhimento da contribuição previdenciária, segundo prescreve o art. 30, I e V, da Lei n. 8.212/91²².

O crime de apropriação indébita previdenciária é classificado na modalidade própria, pois exige uma qualidade especial do sujeito ativo, consistente na sua qualificação jurídica de sujeito passivo da obrigação tributária. Tal situação de maneira alguma afasta a possibilidade de haver concurso de agentes, tanto na forma de coautoria, quanto na de participação.

Destarte, sendo o responsável tributário uma pessoa jurídica, no caso a empresa empregadora, o sujeito ativo será a pessoa física que possuir poder de gerência das atividades

²² 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 os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente; [...] V - o empregador doméstico está obrigado a arrecadar a contribuição do segurado empregado a seu serviço e a recolhê-la, assim como a parcela a seu cargo, no prazo referido no inciso II deste artigo;

societárias, uma vez que neste caso a empresa atua como um simples instrumento para que a conduta seja executada, conforme ensina Eisele (2002, p. 207). Sobre a responsabilidade do sócio com poder de gerência abordaremos melhor o tema no próximo capítulo.

2.2 Concurso de agentes na apropriação indébita da contribuição previdenciária

Bitencourt (2008, p. 424) define a coautoria como a realização conjunta, por mais de um indivíduo, de uma mesma infração penal. Na verdade a coautoria é comparada a própria autoria. Não há necessidade de haver um acordo prévio para que a coautoria se configure, bastando tão-somente a consciência de cooperar na ação comum, ou seja, é a atuação consciente de estar colaborando na realização comum de uma infração penal. É justamente esta consciência que revela o liame psicológico que une a ação de todos, dando o caráter de um único crime.

A coautoria tem como fundamento o princípio da “divisão do trabalho”, em que todos tomam parte, realizando conjuntamente a execução da ação típica, de tal sorte que cada participante possa ser chamado verdadeiramente de autor (BITENCOURT, 2008, p. 424).

No caso em estudo, uma vez que o responsável tributário pelo recolhimento da contribuição previdenciária dos empregados for uma pessoa jurídica, é possível que a administração da sociedade seja implementada por mais de um administrador conjuntamente.

Nessas circunstâncias, se a decisão em não repassar o valor da contribuição previdenciária dos empregados aos cofres públicos for tomada de forma colegiada, todos os que tomaram essa decisão serão coautores do crime, porque expressaram sua vontade na realização da ação, segundo esclarece Eisele (2002, p. 207).

Eisele (2002, p. 207) também explica que se a execução for orientada por pessoa diversa do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seu administrador no caso de pessoa jurídica, o concurso de agentes se implementa na forma de participação.

A participação pode apresentar-se de várias formas, sendo elas: instigação, determinação, chefia, organização, ajuste, cumplicidade etc. Na verdade, os doutrinadores, de forma geral, tem considerado duas espécies de participação: a instigação e a cumplicidade (BITENCOURT, 2008, p. 425).

Sobre a coautoria e participação Andrade Filho (2009, p. 95) destaca que:

No Código Penal o concurso de pessoas pode ser demonstrado através de coautoria ou da simples participação. Na primeira espécie, são considerados coautores todos aqueles que executam a ação, ou omissão, descrita como núcleo do tipo penal. Será partícipe todo aquele que, de qualquer forma, contribui para o crime, sem contudo, praticar a ação ou omissão descrita no tipo penal. No caso do exemplo citado no item precedente, será coautor aquele que determinou a contabilização do documento gracioso que permitiu a supressão do tributo e será considerado partícipe aquele que forneceu o documento. As circunstâncias do crime podem indicar a ocorrência de crime contra a ordem tributária em concurso formal com o crime de quadrilha ou bando tipificado no art. 288 do Código Penal.

Como se vê, o crime de apropriação indébita tributária da contribuição previdenciária do empregado não necessariamente será atribuído a um administrador, pode haver coautoria ou participação, dependendo das circunstâncias em que o crime ocorrer. Verifica-se que serão coautores todos os agentes que executaram a ação, ou a omissão, descrita na lei como crime, que no caso em exame é a retenção do valor da contribuição previdenciária do empregado e o não repasse do referido valor ao órgão previdenciário. Também poderá ser enquadrado como partícipe, o agente que de alguma forma contribuir para o resultado (deixar de recolher o valor descontado), mesmo que não tenha praticado a ação ou omissão prevista no tipo penal.

2.3 Elementos objetivos do tipo

Tendo em vista que a conduta que o sujeito passivo deve realizar é o “recolhimento” do objeto da prestação, este é o conteúdo semântico da elementar “repasse” prevista no art. 168-A do Código Penal²³.

Deste modo, trata-se da conduta de omissão de recolhimento, ou melhor, é a falta de

²³ 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 de 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.

pagamento do objeto da prestação da relação jurídica de natureza obrigacional de caráter tributário, que, no caso em análise, refere-se ao valor da contribuição social devida pelo agente de retenção (empresa).

Conforme já se explicou nos itens anteriores, é a Previdência Social o sujeito ativo da obrigação jurídica, todavia, a Previdência é um dos âmbitos da Seguridade Social, havendo entre elas uma relação de espécie para gênero, segundo esclarece Eisele (2002, p. 208):

Essa relação é indicada pelo art. 194, *caput*, da CF, que conceitua a seguridade social como “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. O referido conjunto de ações é coordenado e implementado pelo Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS). Portanto, este órgão é o sujeito passivo imediato do crime, enquanto o sujeito passivo mediato é a sociedade, integrada pelas pessoas que poderão ser beneficiárias desse conjunto de ações.

Como se vê, o sujeito passivo imediato do crime é o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, logo, o sujeito passivo mediato é a sociedade.

A legislação não conceitua a espécie tributária “contribuição”, por essa razão o conteúdo elementar do tipo é estabelecido pela interpretação doutrinária e jurisprudencial.

Sendo assim, para que possamos identificar e delimitar o significado da expressão “contribuição” (contida no tipo penal) é preciso estabelecer a diferença entre as contribuições previstas na Constituição em duas modalidades, sendo elas: as tributárias e as contratuais.

Uma espécie da modalidade contratual é a contribuição para o custeio do sistema confederativo da representação sindical previsto no art. 8º, IV, da Constituição Federal²⁴, pois a associação sindical é voluntária, é por meio desta modalidade que decorre a obrigação de contribuição para o financiamento do órgão representativo respectivo. Caso o agente de retenção não efetue o recolhimento da referida contribuição, lhe será imputado o crime previsto no art. 545, parágrafo único, da CLT²⁵.

²⁴ Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: [...] IV - a assembléia geral fixará a contribuição que, em se tratando de categoria profissional, será descontada em folha, para custeio do sistema confederativo da representação sindical respectiva, independentemente da contribuição prevista em lei;

²⁵ Art. 545 - Os empregadores ficam obrigados a descontar na folha de pagamento dos seus empregados, desde que por eles devidamente autorizados, as contribuições devidas ao Sindicato, quando por este notificados, salvo quanto à contribuição sindical, cujo desconto independe dessas formalidades. Parágrafo único - O recolhimento à entidade sindical beneficiária do importe descontado deverá ser feito até o décimo dia subsequente ao do desconto, sob pena de juros de mora no valor de 10% (dez por cento) sobre o montante retido, sem prejuízo da multa prevista no art. 553 e das cominações penais relativas à apropriação indébita.

Deste modo, a contribuição sindical não configura o elemento do tipo previsto no art. 168-A do CP.

Por outro lado, paralelamente à contribuição na modalidade contratual estão as contribuições sujeitas ao regime tributário, como é o caso das contribuições de melhoria e as contribuições parafiscais, estas também conhecidas como especiais ou sociais em sentido amplo.

A contribuição de melhoria é um tributo derivado da valorização do imóvel em decorrência da realização de uma obra pública, sendo que a sua base de cálculo será calculada com base na dimensão e na valorização imobiliária do bem, figurando como sujeito passivo da obrigação tributária o proprietário do bem imóvel. Também neste caso não se aplica a elementar “contribuição” contida no art. 168-A do CP, porque o cumprimento da obrigação tributária não é realizado por um responsável tributário que atua como agente de retenção.

As contribuições parafiscais, por sua vez, comportam uma dimensão de ambiguidade porque são instituíveis para três fins: o social, o interventivo e o corporativo, sendo que as sociais são estabelecidas em prol dos diversificados escopos do sistema de seguridade social.

Eisele (2002, p. 210) destaca que:

Uma análise interpretativa do conteúdo do texto do tipo descrito no art. 168-A do CP sob o enfoque sintático, permite a conclusão de que a contribuição indicada é a devida à seguridade social, também denominada simplesmente “contribuição social”, pois esta é a “contribuição” devida à “previdência social”.

Destarte, a “contribuição” a que alude o tipo previsto no art. 168-A do CP não é gênero, mas a espécie contribuição (social) devida à seguridade social em seu âmbito específico, ou seja, o previdenciário.

2.4 Elemento subjetivo da conduta

No crime de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado, a conduta típica apenas se implementa de forma dolosa, posto que não há previsão para a modalidade culposa.

Como já foi dito nos itens anteriores, trata-se de vontade livre e consciente de não recolher o valor correspondente à contribuição social devida, no momento em que a legislação tributária determina.

Neste caso, a intenção, para efeitos penais, é apenas a que abrange a conduta de omissão, não importando, pelo menos no âmbito da tipicidade, a análise das circunstâncias que ensejaram o comportamento, ou sua finalidade, como é o caso da situação financeira da empresa e a destinação do referido numerário que não foi recolhido ao Órgão Previdenciário.

Nesta esteira, para que reste configurada a tipicidade da conduta, não há necessidade de demonstração de intenção do agente de apropriar-se do objeto sobre o qual recaiu a conduta (contribuição previdenciária do empregado).

Da mesma forma como ocorre na omissão de recolhimento de tributos indiretos, o fato de inexistir disponibilidade financeira, ou seja, falta de liquidez, no momento da realização da conduta, de maneira alguma afasta o elemento subjetivo correspondente, contudo, poderá ser relevante para se averiguar a culpabilidade, que é a reprovabilidade do comportamento (EISELE, 2002, p. 214).

Portanto, não resta dúvida de que o elemento subjetivo do tipo é o dolo, que consiste na vontade livre e consciente do agente de deixar de repassar as contribuições descontadas dos empregados, restando totalmente desnecessária a existência de qualquer outro elemento subjetivo além do dolo (SABINO; AMARAL, 2003).

A natureza do crime em exame se insere na quebra de confiança depositada no empregador, que se configura pelo fato de ele deixar de repassar valores retidos/recolhidos dos contribuintes (empregados), que constitui uma conduta omissiva.

Sendo assim, conforme será melhor explicado nos próximos itens deste trabalho, o delito se consuma no momento em que finda o prazo que a legislação estabelece para o repasse ou recolhimento das contribuições devidas pelos empregadores.

2.5 A conduta propriamente dita

Em se tratando de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado,

o tipo descreve uma conduta que é mista, conforme explicado no primeiro capítulo, pois se trata de uma ação prévia, que é a retenção, e uma omissão posterior, que se configura pelo não recolhimento aos cofres do órgão previdenciário.

Percebe-se que a conduta implementadora da arrecadação (antecedente) é realizada para se cumprir um dever instrumental, no caso a obrigação acessória, que não possui relevância típica se não for sucedida da omissão (posterior) que materializa o resultado.

Desta forma, a conduta que efetivamente acarreta a consumação do crime é a omissão (imprópria), sendo que somente este comportamento é vedado pela norma prevista no art. 168-A do CP.

O crime “deixar de recolher” estabelece que se trata de um tipo omissivo, entretanto, é importante esclarecer que os crimes omissivos não são crimes de mera conduta. Na verdade, os crimes omissivos demandam a existência também de dolo de lesão ao bem jurídico, o que se configura pela consciência e vontade em realizar o ato (SUZUKI, 2010, p. 253).

Portanto a conduta propriamente dita no crime de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado é a omissão do empregador ao não recolher o tributo descontado dos seus empregados. Esta é a conduta punível.

2.6 A consumação e a tentativa

De acordo com Machado (2011, p. 363), o Código Penal Brasileiro define como sendo consumado o crime quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal. E como crime tentado, aquele que embora iniciada a execução não se consuma em razão de circunstâncias alheias à vontade do agente. Machado (2011 *apud* MIRABETE, 2000, p. 145) ainda diz que:

A tentativa é a realização incompleta do tipo penal, pois o agente pratica atos de execução, mas não ocorre a consumação por circunstâncias alheias à vontade do agente. Seus elementos são, portanto: (a) ato de execução; (b) não consumação por circunstâncias alheias à vontade do agente; (c) dolo. Situa-se, assim *iter* criminoso, a partir da prática de um ato de execução, desde que não haja consumação por circunstâncias independentes da vontade do agente.

No crime de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado, a consumação do delito se configura no momento em que deveria ter sido realizado o recolhimento da contribuição descontada do empregado pelo empregador, ou seja, na data estipulada pela legislação previdenciária para o pagamento do tributo, que hoje em dia ocorre no dia 20 do mês seguinte ao da competência. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social, estão previstos no o art. 30, I, b,e III, da Lei n. 8.212/91²⁶.

Sendo assim, como o pagamento pode ser realizado até a expiração do prazo estabelecido pela legislação para que o contribuinte cumpra a prestação que é devida, concluiu-se que a consumação ocorre no final do respectivo lapso temporal, sendo ele o vencimento do tributo (EISELE, 2002, p. 214).

Castro e Lazzari (2008, p. 418) sustentam que a jurisprudência consolidada dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça firmaram entendimento no sentido de que o crime de apropriação indébita previdenciária é omissivo puro, ou melhor, para que se consume basta que o autor (empresa) deixe de repassar os valores descontados dos contribuintes (empregados) para a seguridade social, restando irrelevante que o agente tenha agido com o objetivo de auferir vantagem econômica.

Sob essa ótica, Eisele (2002, p. 214) defende que mesmo que o pagamento do tributo seja efetuado posteriormente ao término do prazo estabelecido pela legislação para o cumprimento da obrigação tributária, se configurará a reparação do dano, no entanto, o crime já terá se consumado.

É justamente por conta da forma de realização da conduta, que no caso de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado, a modalidade do crime tentado é possível apenas em tese, porque a sua ocorrência efetiva dificilmente é constatada. Isso se explica em razão de que não há lapso temporal entre a realização da conduta penalmente

²⁶ 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: [...] b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência; [...] III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

relevante (omissão) e a concretização do resultado típico (inadimplência).

2.7 Concurso de crimes e a continuidade delitiva

De acordo com o que já restou verificado nos itens anteriores, é do empregador o dever de recolher ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS os valores relativos à contribuição previdenciária do empregado. Esse dever surge em razão do pagamento da remuneração devida na relação de emprego.

Em razão do crime se consumir com o término do prazo estabelecido pela legislação de regência para a realização do recolhimento da contribuição social, sem que o responsável tributário assim proceda, e considerando que a remuneração do empregado é paga mensalmente de maneira sucessiva, os prazos para os recolhimentos das contribuições sociais devidas pelo empregador também se sucedem periodicamente.

Deste modo, a cada mês que o empregador deixa de recolher a contribuição previdenciária do empregado se consuma um novo crime de apropriação indébita previdenciária independente.

Destarte, se a conduta típica for repetida sucessivamente, em um lapso de tempo que envolva vários fatos, os quais estabelecem uma conexão entre os crimes ocorridos, resta configurado um concurso de delitos denominado de continuidade delitiva (EISELE, 2002, p. 214).

Além do mais, Eisele (2002, p. 215) explica que o fato tipificado no art. 168-A do CP corresponde:

[...] ao previsto no art. 95, *d*, da Lei n. 8.212/91 e ao escrito no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90, não tendo ocorrido *abolitio criminis* entre os referidos dispositivos legais, mas mera sucessão legislativa com edefinição formal (modificação da fórmula gramatical descrita) do mesmo fato (substancialmente considerado), é possível a continuidade delitiva entre crimes tipificados em mais de um desses dispositivos legais.

A verdade é que a reiteração das condutas não configura crime permanente, porque os objetos materiais sobre os quais elas recaem são diversos e independentes. Isso se deve ao

fato de que cada valor não recolhido deve ser considerado individualmente, pois expressa a dimensão financeira da contribuição social, a qual é objeto de prestação da obrigação tributária.

Neste mesmo raciocínio verifica-se que a realização contínua das condutas típicas da apropriação indébita previdenciária não configura crime habitual, porque para que o delito assim seja classificado é preciso que o tipo descreva a habitualidade entre suas elementares, de forma que a realização de uma única conduta não seja típica.

Eisele (2002, p. 215) explica que o art. 168-A do CP não dispõe, em suas elementares, a habitualidade, bastando a realização de uma única conduta para que se configure a tipicidade do fato, razão pela qual não se trata de um crime habitual, embora possa haver eventual habitualidade delitiva.

Assim, a continuidade delitiva se configura pelo fato de que o empregador reiteradamente age com omissão ao não recolher a contribuição previdenciária descontada dos salários dos seus empregados, por isso se diz que há um concurso de crimes.

Com base no que já foi tratado nos dois primeiros capítulos deste trabalho, no terceiro capítulo se pretende analisar o crime de apropriação indébita da contribuição previdenciária do empregado com ênfase no estudo sobre a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa. A pesquisa se dará pelo exame da doutrina e jurisprudência atualizada sobre a questão, que é de relevante importância por ser cada vez mais comum este tipo de crime contra a ordem tributária.

CAPÍTULO III

3 ANÁLISE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E A EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

No desenvolvimento deste terceiro capítulo se pretende analisar as implicações do ato de deixar de recolher a contribuição previdenciária e se de fato ele implica em lesão ao bem jurídico. Também será examinada a presunção da apropriação indébita previdenciária e a ficção no direito penal. Além disso, será desenvolvido o conceito de conduta e a inexigibilidade de conduta diversa, com o exame aprofundado destes institutos.

Também será estudada a figura do dolo e a imprescindibilidade da existência de dolo específico para que a apropriação indébita previdenciária se configure. Igualmente será examinada a jurisprudência atual sobre a questão da excludente de punibilidade por conduta diversa no crime de apropriação indébita previdenciária. E, por fim, se fará uma análise com base das disposições da Constituição Federal de 1988 e do Pacto de San José da Costa Rica, relativamente à viabilidade da prisão por dívida.

3.1 Deixar de recolher a contribuição previdenciária e a lesão ao bem jurídico

No crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal, conforme já explicado, a conduta punível é a de deixar de repassar

à Previdência Social, no prazo legal, as contribuições previdenciárias recolhidas dos empregados.

Andrade Filho (2009, p. 55) destaca que para que se caracterize a conduta não basta a existência de vontade consciente de não satisfazer a obrigação tributária, é necessário que seja demonstrado que houve a apropriação dos recursos por parte do sujeito. Além disso, a conduta punível só pode ser praticada por quem tem a obrigação legal de reter os valores para depois repassar ao órgão encarregado de arrecadar as contribuições devidas à Previdência Social, que no caso em exame é o empregador.

Sobre o crime de apropriação indébita previdenciária Greco (2009, p. 446) assevera que “deixar de repassar” deve ser interpretado no sentido de não ser levado a efeito o recolhimento do tributo aos cofres da Previdência Social, não obstante o valor já tenha sido descontado do empregado pelo empregador.

Greco (*apud* BITENCOURT, 2009, p. 447) destaca que há distinção entre a figura do *caput* e as do § 1º do art. 168-A do Código Penal, pois a conduta tipificada no *caput* visa punir o substituto tributário, que deve recolher ao órgão previdenciário a contribuição que arrecadou do contribuinte, já as figuras previstas no § 1º destinam-se ao contribuinte empresário, que tem o dever de realizar o recolhimento da contribuição previdenciária que arrecadou do contribuinte (empregado).

É possível que se pense que o bem jurídico tutelado pelo Direito Tributário é o próprio tributo, ou seja, a sua expressão monetária, atribuindo ao bem jurídico um caráter patrimonial, quase com o sentido de propriedade.

Todavia, se o tributo fosse mesmo um valor monetário que já estivesse de posse do sujeito ativo, subtrai-lo teria a conotação de furto. Entretanto, não se pode considerar que o bem jurídico penalmente tutelado seja o tributo, porque invariavelmente o bem jurídico tem natureza normativa, pois se trata de uma relação de disponibilidade com um determinado bem, disciplinada pela norma, pois o que o Direito Penal protege é o Direito Positivo que alguém possui com relação a algum bem, conforme sustenta Suzuki (2010, p. 246).

O valor do tributo, como valor monetário concreto, enquanto não estiver na esfera da disponibilidade do sujeito ativo, é tão-somente um crédito, segundo explica Suzuki (2010, p. 246):

[...] o *quantum* do tributo, como valor monetário concreto, enquanto não estiver na esfera da disponibilidade do sujeito ativo, é tão-somente um crédito, um crédito tributário, e, na qualidade de crédito, a prestação tributária nada mais é do que a expressão material do objeto da relação jurídica, de uma obrigação tributária. Assim, verifica-se que, mesmo deixando de se recolher a prestação pecuniária, subsiste o direito do sujeito ativo de exigir o adimplemento da obrigação tributária através de uma ação de execução, de modo que tal direito do credor permanece hígido.

Por essas razões é que Suzuki (2010, p. 246) defende inexistir qualquer lesão ou ameaça de lesão ao bem jurídico tutelado pela norma tributária em relação à conduta de se “deixar de recolher”, uma vez que a referida norma tributária disciplina a instituição dos tributos, sua formalização como consequência da ocorrência do fato jurídico tributário, bem como o surgimento da própria obrigação tributária e do crédito tributário, sendo assim, regula a competência do Estado em instituir, formalizar e cobrar os tributos.

Nessa esteira, o “deixar de recolher no prazo determinado” definitivamente não atinge nenhum bem jurídico, destacando-se que a data do recolhimento não é um bem, mas sim um interesse, e o Direito Penal não tutela interesses.

Suzuki (*apud* MACHADO, 2010, p. 256) afirma que o tributo, considerado como mero valor a ser posto à disposição do órgão arrecadador em uma determinada data é um simples interesse e não um bem jurídico penalmente tutelado.

Na verdade, o bem que se tutela é o direito de tributar e cobrar o crédito tributário, de forma que o tributo em si, no contexto de valor monetário, é completamente disponível, enquanto o direito de tributar que a lei atribui ao Estado possui uma disponibilidade limitada.

O que ocorre é que o bem jurídico é sempre disponível, porque seu titular pode dispor dele da forma como disciplina a lei, por isso o Estado institui os tributos e os cobra na forma discriminada na lei.

Greco (2009, p. 447) defende que o bem jurídico protegido pela norma penal é o patrimônio, não de uma pessoa, mas o patrimônio de todos os cidadãos que fazem parte do sistema previdenciário. No entanto, embora pertinente o fundamento sustentado, a idéia defendida por Suzuki acerca do bem jurídico protegido neste tipo de delito parece ser mais consistente e ampla.

Fato é que a banalização do Direito Penal com a criminalização indiscriminada de condutas que não lesionam qualquer bem jurídico, e a instituição do Direito Penal como

mecanismo de cobrança do Estado, tem sido uma prática comum, mas que não tem passado despercebido dos olhos atentos de alguns juristas, como foi o caso do Ministro Sepúlveda Pertence, ao proferir decisão em que se referiu aos planos de política fiscal com cunho visivelmente arrecadatário, os quais extinguem a punibilidade com o pagamento ou o parcelamento do tributo, vejamos o trecho do acórdão: “[...] a nova lei tornou escancaradamente claro que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária é apenas uma forma forçada de execução fiscal” (HC 81.929-0/RJ, Rel. MIn. Cezar Peluso, DJU de 27.02.2004) (SUZUKI, 2010, p. 247).

Constatou-se, portanto, que na apropriação indébita previdenciária, o bem jurídico não foi de fato lesionado, porque o direito de exigir o crédito tributário continuou intacto, a relação jurídica não é lesionada com o não-adimplemento da obrigação no prazo determinado, mas simplesmente se ingressa em mora, de maneira que o crédito permanece hígido em sua plenitude, podendo ser cobrado por outros meios legais.

3.2 A presunção da apropriação e a ficção no direito penal

No Direito Tributário e no Direito Administrativo é admitida a presunção de fatos, que são considerados como reais e, por essa razão, recebem um tratamento da administração pública como se fossem fatos reais. Todavia, no Direito Penal, isso não ocorre, pelo contrário, nenhuma relação jurídica é baseada em meras suposições, é exatamente por isso que dificilmente uma condenação será mantida com base em presunções impostas pelo Estado, isso porque o que o Direito Penal busca é a aplicação do princípio da verdade real (SUZUKI, 2010, p. 248).

Deste modo, pode-se dizer que a presunção fática jamais será admitida no Direito Penal, no qual vigora o Princípio da Estrita Legalidade e o Princípio da Taxatividade, sob pena de inconstitucionalidade, não se cogitando a possibilidade de conceitos elásticos, principalmente em relação a um comportamento delitivo.

Sobre o Princípio da Legalidade ou da Reserva Legal Bitencourt (2008, p. 10) esclarece que ele constitui uma efetiva limitação ao poder punitivo estatal, em síntese, é possível se dizer que por meio deste princípio a elaboração de normas incriminadoras passou

a ser função exclusiva da lei, ou seja, nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes da ocorrência do referido fato exista lei definindo-o como crime e imputando a sanção correspondente. Por essa razão, seguindo a orientação moderna, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu em seu art. 5º, XXXIX, que “não haverá crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

Destarte, quando se discute a existência de uma relação jurídica, uma dívida de valor entre o devedor e o credor, e se define a obrigação do devedor como sendo a de entregar algo, e não de devolver alguma coisa, estamos diante de um bem, seja ele fungível ou não, que ainda não pertence ao credor. Nesse sentido, explica Suzuki (2010, p. 249):

Somente se devolve algo que efetivamente já pertencia ao credor, quando se trata de uma simples restituição ao legítimo proprietário, como é o caso dos empréstimos ou depósitos, onde a obrigação principal é a simples restituição e o restante da obrigação constitui no eventual pagamento pelos serviços e despesas com o acautelamento, de modo que, fatos jurídicos anteriores, traduzidos por demonstrações inequívocas de disponibilidade, como o uso, ou a aquisição, que se opera com a tradição, definem a relação de propriedade e posse, identificando o proprietário do bem e implicando diretamente o tipo da obrigação do devedor com relação ao credor. No caso dos tributos aqueles valores nunca pertenceram ao Estado. Dizer que os mesmos já pertencem ao Estado antes de serem pagos, depositados e postos à disposição é uma ficção que o Estado criou, para poder instituir um crime, caso contrário, ou seja, sem essa ficção, ele teria que aceitar que estaria utilizando o poder de legislar abusivamente em seu próprio favor, afirmando que dever para o Estado é crime, mas dever para o particular não o é.

Como se vê, no caso dos tributos, dizer que estes já pertencem ao Estado, antes de serem pagos, é uma ficção criada com intuito de instituir um crime, pois sem essa ficção o Estado teria que aceitar que estaria utilizando o poder de legislar abusivamente em seu próprio favor.

Revela-se importante fazer uma breve ressalva com relação ao parágrafo anterior. Se existe uma situação jurídica em que o Estado, como órgão tributante, para melhor arrecadar os tributos estabelece que o empregador é a pessoa responsável pelo recolhimento do tributo, independentemente de ter sido efetuada uma arrecadação física do dinheiro, ou até mesmo da ocorrência de um desconto contábil, a ficção jurídica está em considerar o pagador da dívida tributária como sendo o funcionário enquanto o verdadeiro pagador é o empregador, sendo que a este lhe é tão-somente concedida a faculdade de descontar do empregado o valor que ele deve pagar à União, mas a realidade fática é de que o sujeito passivo e devedor da obrigação tributária é o empregador (SUZUKI, 2010, p. 249).

Sobre essa questão, Suzuki (*apud* DIAS, 2010, p. 251) assevera que:

[...] não existe, salvo melhor juízo, propriamente desconto, no que tange às contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos empregados, este é fictício, ilusório, meramente contábil, o valor traduz dívida da empresa, e não do contribuinte empregado, cuja remuneração é a base de cálculo. Daí ser de sua essência a natureza de encargo no custo da mão-de-obra. Não se pode falar em retenção de algo que não foi descontado, e, como consequência, não se pode falar tampouco em relação jurídica de depósito, porque não houve imissão de posse. O que há de fato é o não recolhimento por parte do sujeito passivo da relação tributária (art. 30, I, “a” e “b” da Lei 8.212/91). A relação jurídica de depósito, ainda que possa decorrer de lei, não pode prescindir do elemento que a define, ou seja, o conceito próprio de depósito, cujo desconto é um antecedente lógico.

O que se percebe é que o Estado determina que o empregador realize o desconto da contribuição previdenciária do empregado, para fazer parecer que está dividindo a carga tributária, ao afirmar que quem paga o tributo, na qualidade de sujeito passivo, é o empregado, quando na verdade é do empregador que o crédito é exigido, sendo que o empregado nada mais é do que aquele que estaria suportando o ônus do tributo. Mas a verdade é que não pode uma ficção – desconto contábil – ser equiparada à tradição efetiva da moeda, tornando-se a base de um fato (SUZUKI, 2010, p. 251).

Suzuki (2010, p. 252) esclarece que uma vez que o Direito Penal opera somente sobre fatos, para se configurar o crime de apropriação indébita previdenciária é imprescindível que ocorra a inversão na posse e exista efetivamente a apropriação de dinheiro, ou seja, a entrega de um bem de alguém para outra pessoa e a apropriação do referido bem pelo criminoso, devendo haver nele a intenção de enriquecer, de tomar para si o bem que não é seu.

Portanto, se considerarmos que o empregador deixa de recolher ao Estado algo que, tanto na realidade, quanto psicologicamente, sempre foi dele, e não lhe foi entregue por outra pessoa, não se pode cogitar em apropriação indébita à luz de princípios penais. Para melhor esclarecer esse assunto, o item seguinte trata sobre o conceito de conduta e a inexigibilidade de conduta diversa.

3.3 Conceito de conduta e a inexigibilidade de conduta diversa

De acordo com Messias (2002), um dos mais fascinantes temas do direito penal é o estudo da conduta ou ação, não só por suas características como também pelas divergências

que cria em relação ao estudo do crime. Isso porque, qualquer espécie de crime, seja doloso ou culposo, somente tem sua exteriorização no mundo natural através da realização de uma conduta, logo, não há crime sem uma ação humana.

De acordo com Machado (2011, p. 87/88) não é culpável, logo, não será punível, quem pratica o fato em circunstâncias que não lhe era razoável exigir outra conduta. Deste modo, resta construída uma causa extralegal de exclusão da culpabilidade, conhecida no meio jurídico como inexigibilidade de outra conduta ou inexigibilidade de conduta diversa.

Machado (*apud* DAMÁSIO, 2011, p. 88) explica que:

Não é suficiente que o sujeito seja imputável e tenha cometido o fato com possibilidade de lhe conhecer o caráter ilícito para que surja a reprovação social (culpabilidade). Além dos dois primeiros elementos, exige-se que nas circunstâncias do fato tivesse possibilidade de realizar outra conduta, de acordo com o ordenamento jurídico. A conduta só é reprovável quando, podendo, o sujeito realizar comportamento diverso, de acordo com a ordem jurídica, realiza outro proibido.

Observa-se que o Direito Penal proíbe ações ou omissões intencionais, que objetivem um fim específico, ou seja, um resultado que se traduz na lesão de um bem jurídico, e não meramente pensamentos e desejos. Todavia, ao mesmo tempo, não pode proibir somente resultados, muito menos meras manifestações físicas externas de alteração da realidade física. É imprescindível a combinação entre vontade, finalidade e alteração física exterior (SUZUKI, 2010, p. 253).

Não há dúvida de que o crime “deixar de recolher” descreve um tipo omissivo, mas é importante esclarecer que os crimes omissivos não se tratam de crimes de mera conduta. Na verdade os crimes omissivos demandam de dolo de lesão ao bem jurídico, por isso é necessário que o agente tenha consciência (ou conhecimento) e vontade em realizar a conduta de omissão. O agente necessita ter consciência de que sua omissão acarretará uma lesão a um Direito Penalmente tutelado e precisa demonstrar vontade de que tal lesão ocorra. Também é necessário que exista a possibilidade de agir, de modo que a omissão não seja a única opção de conduta do agente (SUZUKI, 2010, p. 253).

Greco (2009, p. 448) defende que em todas as modalidades de apropriação indébita previdenciária, verifica-se a chamada omissão própria, isso porque a inação criminosa vem descrita expressamente no tipo penal do art. 168-A do Código Penal, razão pela qual não é possível se cogitar que se trate de modalidade comissiva.

Com relação à omissão, Suzuki (*apud* CONDE, 2010, p. 253) explica que não existe uma omissão em si, mas que em qualquer caso ela está ligada a uma ação determinada, ou seja, o sujeito que é o autor da omissão deve estar em condições de realizar a ação. Deste modo, omissão não é o simples ato de não fazer, mas sim, o deixar de fazer uma ação a qual o sujeito está em condições de realizar. Nesse sentido são as palavras do autor:

[...] a omissão social e juridicamente relevante está sempre referida a uma ação determinada, cuja não-realização constitui sua essência. Não existe uma omissão em si, mas sempre e em qualquer caso a omissão de uma ação determinada. Disso se depreende que o sujeito, autor da omissão, deve estar em condições de realizar a ação; se não existir tal possibilidade de ação, por qualquer razão que seja, não se pode falar da omissão: o paralisado não se pode omitir da salvação de uma pessoa que está se afogando no rio. Omissão não é simples não-fazer, mas o não fazer uma ação a qual o sujeito está em condições de poder fazê-la. Todas as qualidades que constituem a ação em sentido ativo (finalidade e causalidade), devem estar à disposição do sujeito para se poder falar de omissão. As causas que excluem a ação são também, ao mesmo tempo, causas de exclusão da omissão (cfr. Huerta Tocildo, *Concepto ontológico e concepto normativo de omisión?*, in **Cuadernos de política criminal**, n. 17, 1982, págs. 231 e segs.). Ação e omissão não são, portanto, duas formas ontologicamente distintas (A e B) do comportamento humano, senão duas subclasses independentes (A e não-A) desse comportamento, suscetíveis de serem regidas pela vontade final. (grifo do autor)

Assevera Suzuki (*apud* KIPPER, 2010, p. 254) que nos delitos omissivos, não sendo possível atuar conforme determinado pela norma legal, resta excluída a omissão e a tipicidade do delito.

No caso das contribuições previdenciárias, se restar comprovado cabalmente que o não recolhimento do tributo se deu em razão de grave crise financeira, em que o empregador priorizou o pagamento dos empregados, fornecedores e despesas essenciais para o prosseguimento das atividades da empresa, o delito existirá mas poderá ser aplicada a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.

Sobre a questão Suzuki (*apud* KIPPER, 2010, p. 254) faz as seguintes considerações:

[...] a impossibilidade de atuar conforme determinado pela norma exclui, portanto, nos delitos omissivos, a própria omissão, e, em consequência, a tipicidade do delito, pois não há que se falar em fato típico se não ação (rectius omissão) típica, propriamente dita. No caso do não recolhimento de quantias descontadas dos empregados a título de contribuição previdenciária, não haverá crime se o sujeito estiver impossibilitado de recolher por indisponibilidade do numerário. Com efeito, casos há em que a empresa tem disponibilidade de numerário para pagar apenas o salário líquido dos empregados, ou seja, não possui dinheiro suficiente para arcar com os demais ônus e despesas incluindo-se aí as contribuições previdenciárias descontadas dos salários. Vale lembrar que, se a empresa não possui condições sequer de pagar o salário líquido dos empregados, crime também não haverá, pela ausência de desconto a título de contribuições previdenciárias. Ressalte-se, no

entanto, que, para configurar a impossibilidade de recolhimento das contribuições sociais para efeito de excluir o delito, é necessário que a empresa realmente não possua o numerário; não se trata aqui de mera dificuldade financeira, mas de efetiva impossibilidade.

Nesta mesma linha, Suzuki (*apud* MACHADO, 2010, p. 255/256) ensina que a conduta do empresário inadimplente, porque está atravessando grave crise financeira, não pode ser comparada com aquele empresário que deixa de recolher a contribuição previdenciária em circunstâncias normais da vida empresarial, sem demonstrar qualquer dificuldade que o tenha inviabilizado de cumprir com sua obrigação perante o órgão tributário, conforme se vê pelas palavras do autor:

Não importa aqui questionar se a dificuldade financeira da empresa interfere na tipicidade, ou na culpabilidade do empresário que deixa de recolher tributo. Indiscutível, porém, é que a conduta do empresário inadimplente, em tal circunstância, não pode ser equiparada à daquele que deixa de recolher o tributo em condições de normalidade da vida empresarial. Seja na configuração da ilicitude penal, seja na culpabilidade, a influência daquela circunstância é relevantíssima, e não pode ser desconsiderada, a menos que se não leve em conta o princípio da razoabilidade, que o verdadeiro jurista não pode desconsiderar.

Ainda complementa Suzuki (*apud* MACHADO, 2010, p. 255/256), que caberá ao Juiz examinar as questões fáticas e probatórias para exprimir a realidade e a seriedade da situação na qual o sujeito agiu. Nesta análise, o julgador irá avaliar a gravidade e a seriedade da situação histórica na qual o sujeito age, dentro do espírito do sistema penal, globalmente considerado.

A inexigibilidade de outra conduta não é restrita somente àquela situação na qual o empregador, por ser pobre, precisa da empresa como condição de sobrevivência pessoal. Se existe risco para a sobrevivência pessoal resta configurado o estado de necessidade, que embora esteja contido na inexigibilidade de outra conduta com esta não se confunde, exatamente porque mais abrangente. Diz-se que há inexigibilidade de outra conduta nas situações em que não é razoável exigir-se do homem médio conduta diferente daquela que ele adotou. No estado de necessidade é assim. Não é razoável exigir-se, daquele que age em estado de necessidade, conduta diferente.

Sem dúvida alguma o exame realizado pelo julgador do caso que lhe for submetido é crucial para que se configure ou não a inexigibilidade de conduta diversa, diante do crime de apropriação indébita previdenciária. E mais, conforme será visto no item que examina as decisões dos tribunais, se o julgador de segundo grau não realizar um exame minucioso do

contexto fático-probatório, dificilmente, para não dizer que será quase impossível, o réu conseguirá rever estas questões fáticas no âmbito do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, embora seja difícil, Suzuki (2010, p. 256) argumenta ser possível alcançar o reconhecimento da inexigibilidade de outra conduta, conforme se vê do excerto abaixo:

Mas a inexigibilidade de outra conduta vai além, para alcançar situações não abrangidas pelo estado de necessidade. Em uma empresa, grande ou pequena, em crise financeira, na qual o não pagamento do tributo é a única forma de permitir o pagamento de empregados e fornecedores, e assim a única alternativa para manter a empresa funcionando e tentar a superação da crise, nem sempre se configura o estado de necessidade. Este configurado estará apenas nos casos em que o empresário, o agente, depende da empresa para sobreviver, por isto mesmo equiparáveis ao do tradicional exemplo do furto para matar a fome. Para a configuração da inexigibilidade de outra conduta, porém, basta que o pagamento do tributo não seja possível sem que daí decorra o encerramento da atividade, sem que se questione a situação pessoal do empresário. [...] A nosso ver, a não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, seja uma tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga.

Portanto, de fato a crise financeira é uma situação que há de ser bem demonstrada. Não se há de exigir a demonstração de impossibilidade absoluta do pagamento do tributo. É óbvio que o impossível é inexigível, mas pode dar-se o inexigível que não seja impossível, conforme destaca Suzuki (*apud* MACHADO, 2010, p. 256).

Atualmente, os Tribunais estão admitindo que na hipótese de crise financeira séria, comprovada inclusive pela falência da empresa, o não recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados deixa de figurar como crime, em face da inexigibilidade de outra conduta, conforme demonstraremos no tópico que examinará a jurisprudência atual sobre a questão.

Todavia Machado (2003, p. 447) sustenta que, no caso de situação de crise financeira, a não exigibilidade de conduta diversa configura-se quando a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras é a única forma de a empresa continuar em funcionamento, numa tentativa desesperada de superar a crise, depois da qual a dívida tributária será satisfeita.

Com base nisso, não é aceitável o argumento de que o interesse público na arrecadação do tributo deve prevalecer, o que afastaria a legitimidade da opção por outros

pagamentos. Isso porque, mesmo em relação aos salários, a própria lei estabelece a preferência destes em relação aos tributos, conforme prevê o art. 186 do CTN²⁷. E quanto ao pagamento de outras dívidas, em detrimento do tributo no prazo do vencimento, quando comprovado que é indispensável para a continuidade da atividade empresarial, a legitimidade é incontestável, diante do interesse dos empregados na manutenção dos empregos, e do próprio Fisco para manter a fonte de tributos.

Explica Machado (2011, p. 88), a inexigibilidade de conduta diversa é uma excludente natural da tipicidade, pois é um princípio geral de Direito que se contrapõe aos fins da sanção penal. Na verdade, a inexigibilidade de conduta diversa, abrange a situação definida como estado de necessidade, entre outras excludentes do crime ou da pena, e independe de previsão legal, servindo para solucionar situações que à luz da interpretação restritiva de certos institutos do direito positivo levariam a uma punição completamente injusta.

Portanto, segundo o estudo realizado até aqui, verifica-se que a crise financeira da empresa, que impediu o recolhimento da contribuição previdenciária no prazo, precisa ser cabalmente demonstrada para que seja admitida como uma situação de inexigibilidade de conduta diversa capaz de afastar a imputação do crime. O réu, neste caso o empregador, contará muito com o bom senso do julgador ao examinar o caso em concreto.

No próximo item se examinará a figura do dolo genérico e a necessidade de que haja o dolo específico para que o crime de apropriação indébita se configure.

3.4 Dolo genérico e a imprescindibilidade da existência do dolo específico

Assevera Andrade Filho (2009, p. 149) que, ao dispor sobre a responsabilidade por infrações, o Código Tributário Nacional prevê que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente, segundo dispõe o art. 136 do CTN²⁸, e, além disso, trata-se de responsabilidade pessoal, salvo quando as infrações forem praticadas

²⁷ Art. 186. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

²⁸ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

no exercício da administração, conforme estabelece o art. 137 do CTN²⁹.

Todavia, no exame do crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal, a intenção do agente é sim levada em consideração, conforme será visto a seguir.

Com base no que já foi analisado é imperioso admitirmos a existência de definições como de “crimes de mera conduta” e de “dolo genérico”, ou de dolo de realização dos elementos objetivos do tipo, que na verdade são conceitos de uma tipificação incorreta, baseada em uma estrutura causal do delito, com fundamento em uma conduta mecânica, destituída de finalidade, e associada à presunção fictícia de uma lesão indefectível ao bem jurídico tutelado. Deste modo, admitir o dolo genérico é o mesmo que equiparar uma conduta abstratamente perigosa com um resultado de lesão. Se fosse assim, todo aquele que praticasse determinada conduta perigosa necessariamente teria consciência de que sua conduta teria grande possibilidade de lesar um bem jurídico e aceita essa possibilidade, configurando um dolo eventual. Nem mesmo o dolo genérico supre a exigência do aspecto subjetivo do tipo penal finalista quando a conduta tipificada não descreve de forma objetiva o resultado lesão ao bem jurídico (SUZUKI, 2010, p. 257).

Nessa esteira, questiona-se que outra solução teríamos para fazer justiça e distinguir o empresário que quer se locupletar indevidamente, por meio do não recolhimento das contribuições previdenciárias dos empregados, daquele empresário que deixa de efetuar o recolhimento por não ter dinheiro em caixa. Ou ainda, distinguir o empresário que decide, por falta de dinheiro em caixa, atrasar o recolhimento da referida contribuição, aguardando a entrada de valor que está previsto, daquele empresário que não quer efetuar o recolhimento tentando de alguma forma frustrar a obrigação tributária, como ocorre quando se frustra uma obrigação civil, encerrando as atividades da empresa inesperadamente e se desfazendo do patrimônio dela.

Ora, se os casos forem examinados pelo prisma dos “crimes de mera conduta e do dolo

²⁹ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

genérico”, as condutas são absolutamente iguais, uma vez que ambos não efetuaram o recolhimento. Todavia, a diferença entre os dois empresários é que um comete o delito e o outro não, isso porque na estrutura do delito em exame o tipo penal é doloso, sendo que o dolo vai além da simples vontade de efetuar ou não um movimento corpóreo, mas caracteriza-se pela vontade do agente alcançar um fim conhecidamente ilícito, que nada mais é do que a vontade de lesionar o bem jurídico protegido pelo direito, de acordo com Suzuki (2010, p. 258/259).

Suzuki (2010, p. 259) explica que se o empresário não deseja lesionar o bem jurídico protegido pelo Direito, mas no entanto age de maneira que objetivamente possa causar a lesão, e que por essa razão se encontra descrita em um tipo penal, definitivamente inexistente qualquer dolo na conduta, porque não existe a finalidade e o propósito de causar lesão ao bem jurídico que o Direito Penal protege. Portanto, dolo é dolo de lesão, não existindo dolo genérico quando o tipo não descreve uma situação de lesão do bem jurídico, mas meramente uma conduta que eventualmente poderia vir a ser lesiva ao bem se vier a estar presente a vontade de lesionar, que é o elemento subjetivo do ato.

Um importante elemento que demonstra a inexistência do dolo de lesionar o direito do Estado de instituir e cobrar o tributo é a transparência e a clareza com que são efetuadas as declarações e registros contábeis e fiscais, o que evidencia a idoneidade do empresário que não pretende se furtar à sua obrigação jurídica de declarar e reconhecer sua dívida tributária, conforme sustenta Suzuki (*apud* MACHADO, 2010, p. 259/260):

[...] em qualquer caso se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos ao tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal. O dolo é a ‘vontade livre e consciente de o sujeito se apropriar de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção’. E como essa vontade, que é elemento na apropriação indébita, é inteiramente incompatível com a escrituração contábil, como débito do contribuinte, a crédito do Tesouro, das quantias correspondentes aos tributos a serem pagos (...) a apropriação indébita pressupõe o dolo, a vontade de fazer próprio o que lhe é alheio, e este fica evidentemente excluído pela declaração ou reconhecimento da dívida nos livros e documentos próprios.

Na mesma esteira Suzuki (*apud* CARRAZA, 2010, p. 261), assevera que “os delitos de fundo tributário exigem, para sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei penal, específicas, e não somente o não recolhimento dos tributos devidos”.

Greco (2009, p. 448) assevera que o elemento subjetivo do crime tipificado no art. 168-A do Código Penal, é o dolo específico, ou seja, a intenção de fraudar a previdência

social, apossando-se da contribuição que não lhe pertence.

É indispensável que a omissão seja precedida ou acompanhada de determinadas circunstâncias que revelem a intenção do empregador se apropriar indevidamente do valor recolhido ou descontado. Essa intenção não é a de enriquecer, significa exclusivamente a consciência de que tinha que repassar a contribuição previdenciária e a possibilidade de repassá-la. A verdade é que o empregador podia cumprir a obrigação, mas não o fez. Neste caso, o empregador deixa de ser um mero inadimplente e passa a ser um criminoso, conforme ensina Suzuki (*apud* GOMES, 2010, p. 261).

Portanto, no âmbito da relação jurídica tributária, verificado o ânimo do agente de omitir-se intencionalmente de sua obrigação em recolher a contribuição previdenciária do empregado, configura-se o delito.

Fato é que essa avaliação acerca da omissão intencional da obrigação é um juízo de difícil verificação, por essa razão só pode ser formulado pelo judiciário, analisando-se cada caso em particular.

Ressalta-se que ao considerar o crime em análise como sendo um crime de perigo, não se está outorgando ao bem tutelado uma conotação patrimonial, pelo contrário, a exigência de comprovação do dolo específico reforça a idéia de que a intenção do agente é desprezar a relação jurídica tributária e o direito do Estado de cobrar o tributo.

Ao contrário, a dívida legitimamente motivada não configura delito. Nesse sentido, por sinal, são as decisões dos tribunais que se verá no próximo tópico a ser estudado.

3.5 Exame da jurisprudência sobre a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa

Como o crime de apropriação indébita previdenciária, refere-se a um tributo que é de competência da Justiça Federal, primeiramente, passaremos ao exame da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Quarta Região sobre a questão da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa. Não serão utilizados julgados de outros Tribunais

Regionais Federais, porque a presente pesquisa busca examinar o entendimento da jurisprudência do Tribunal competente para julgar as causas envolvendo contribuintes catarinenses, que é o Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Deste modo, em decisão proferida pela Sétima Turma do TRF4, em abril deste ano, foi reconhecida a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa porque restaram evidenciadas as dificuldades financeiras insuperáveis da empresa. Tal situação tem servido como esteio para o TRF4 admitir a excludente, conforme se pode verificar pela ementa do julgado:

PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA (ARTIGO 168-A, § 1º, I, DO CÓDIGO PENAL). DIFICULDADES FINANCEIRAS. PROVA. EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. Demonstrada por prova documental e testemunhal a ocorrência de dificuldades financeiras insuperáveis, que levaram ao fechamento da empresa, deve ser reconhecida a inexigibilidade de conduta diversa do réu em relação à omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias no período que antecedeu ao encerramento das atividades empresariais³⁰.

Do voto da referida decisão extraem-se considerações obtidas pelo exame minucioso da situação fática envolvendo o caso, sendo que a própria jurisprudência do TRF4 firmou entendimento de que dificuldades financeiras graves podem constituir causa de exclusão da culpabilidade. Veja-se:

É firme o entendimento de que a ocorrência de dificuldades financeiras graves, que inviabilizem o adimplemento da obrigação para com a Previdência Social, constitui causa de exclusão da culpabilidade, no crime de apropriação indébita previdenciária. O acolhimento dessa causa de exclusão da culpabilidade supõe a demonstração, pela defesa, da efetiva impossibilidade de realizar o recolhimento da contribuição previdenciária, no prazo e forma legal ou convencional, não sendo exigível o desfazimento do patrimônio pessoal pelos sócios. [...]. Os documentos, por sua vez, demonstram a existência de muitas dívidas inadimplidas, cuja cobrança ou execução foi levada a juízo. [...]. Outrossim, o encerramento das atividades comerciais evidencia que as dificuldades enfrentadas foram invencíveis, e que a omissão no recolhimento perdurou somente até o sucedâneo encerramento empresarial. Entendo que a prova produzida é consistente, demonstrando a ocorrência de problemas financeiros que culminaram com o encerramento das atividades da empresa, razão pela qual o réu merece ser absolvido. Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação para absolver o réu.

Conforme se pode verificar pelo voto, o réu demonstrou cabalmente que a empresa atravessou dificuldades financeiras irreversíveis e por essa razão restou configurada a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.

³⁰ TRF4, ACR 2007.71.01.000888-2, Sétima Turma, Relator p/ Acórdão Márcio Antônio Rocha, D.E. 03/04/2012.

Por outro lado, em decisão proferida pela Sétima Turma do TRF4, no mês de março deste ano, a excludente de culpabilidade não foi acolhida:

Penal. Artigo 168-A, § 1º, inc. I, do CP. Apropriação Indébita Previdenciária. Causa supralegal de exclusão da culpabilidade. Dificuldades financeiras. Provas contundentes. Inexistência. Manutenção do édito condenatório 1. Firmou-se o entendimento de que, no crime de não-recolhimento de contribuição previdenciária, a ocorrência de dificuldades financeiras muito graves que impeçam o cumprimento da obrigação com a Previdência Social caracterizaria inexigibilidade de conduta diversa. 2. Sua aplicabilidade depende da demonstração efetiva, a cargo do denunciado, da absoluta impossibilidade de recolhimento das verbas previdenciárias descontadas dos segurados, bem como do exaurimento de todos os meios disponíveis para efetivar essa obrigação, não sendo o caso dos autos. Decisum condenatório mantido³¹.

Observa-se do julgado que não houve a demonstração efetiva, por parte do denunciado, da absoluta impossibilidade de recolhimento das verbas previdenciárias descontadas dos segurados, por isso restou mantida a condenação.

O mesmo ocorreu em decisão proferida pela Oitava Turma do TRF4, no mês de março deste ano, conforme se pode verificar pela ementa do acórdão:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 168-A DO CÓDIGO PENAL. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. DOLO GENÉRICO. EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. INOCORRÊNCIA. DOSIMETRIA. CONTINUIDADE DELITIVA. AUMENTO CONDIZENTE. PENA DE MULTA. NON REFORMATIO IN PEJUS. PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA. REDUÇÃO. [...] 2. Em que pese a discussão jurisprudencial acerca da necessidade ou não de dolo específico (animus rem sibi habendi) nos crimes de apropriação indébita previdenciária, a Corte Suprema, bem como este Tribunal, já consolidaram sua jurisprudência no sentido de que este é desnecessário, bastando para a caracterização do delito, tão somente, o dolo genérico, consubstanciado na vontade livre e consciente de, no caso, omitir-se de praticar dever previsto em lei. 3. A inexigibilidade de conduta diversa só tem lugar quando restar plenamente retratada situação invencível de dificuldade financeira, a qual, por sua própria natureza, deve ser extraordinária e transitória. [...] ³².

Verifica-se pelas decisões do TRF4 colacionadas acima, que é muito difícil a aplicação da excludente de culpabilidade por conduta diversa, no crime de apropriação indébita previdenciária, posto que é preciso provar cabalmente que a empresa deixou de recolher o tributo por situação alheia a sua vontade, inexistindo qualquer tipo de dolo em burlar o Fisco.

³¹ TRF4, ACR 0001363-21.2007.404.7116, Sétima Turma, Relator Élcio Pinheiro de Castro, D.E. 29/03/2012.

³² TRF4, ACR 0000165-67.2007.404.7012, Oitava Turma, Relator Victor Luiz dos Santos Laus, D.E. 29/03/2012.

Com relação as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, verifica-se pela jurisprudência que é muito difícil reverter uma decisão condenatória, porque a aplicação da excludente de culpabilidade por conduta diversa depende exclusivamente do exame do conjunto fático-probatório, o que é vedado no STJ, por causa do óbice previsto da Súmula 07 daquele tribunal, a qual prevê que a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. O mesmo óbice existe em relação ao exame probatório em *habeas corpus*. Vejamos as decisões recentes sobre a questão:

HABEAS CORPUS. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. DIFICULDADES FINANCEIRAS DA EMPRESA. TESE AFASTADA PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. CONJUNTO PROBATÓRIO. REVISÃO. INCOMPATIBILIDADE COM A VIA ELEITA. HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO. 1. "Não há como conhecer da impetração que tem por objetivo a absolvição da paciente, seja pela atipicidade da conduta, seja pela inexigibilidade de conduta diversa, tendo em vista que a via estreita do habeas corpus não comporta análise de mérito do processo de conhecimento, porquanto não admite o exame aprofundado das provas produzidas por ocasião da instrução criminal." (HC 124.398/SP, 5.^a Turma, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 18/05/2009.) 2. O Tribunal a quo, a partir da análise dos elementos colhidos durante a instrução criminal, manteve a condenação. Nessa contexto, para rever a conclusão seria necessária uma verificação meticulosa de todo o acervo probatório, providência descabida na via mandamental. 3. Habeas corpus não conhecido³³.

Na decisão citada acima, o réu propôs *habeas corpus* para tentar reverter a condenação, contudo, a via estreita do remédio constitucional não comporta análise de mérito do processo de conhecimento, eis que não é admitido o exame aprofundado das provas por ocasião da instrução criminal. Deste modo, para rever a decisão do Tribunal *a quo* seria necessário o exame do conjunto fático-probatório, o que é vedado na via mandamental.

Conforme já se disse, o mesmo obstáculo é encontrado no exame dos recursos especiais, pois o Superior Tribunal de Justiça não examina fatos e provas, julga somente as questões envolvendo ofensa a dispositivos de lei federal ou divergência jurisprudencial em relação a determinadas matérias. Veja-se alguns julgados:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. TESE DE VIOLAÇÃO AO ART. 619 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. AUSÊNCIA DE DESENVOLVIMENTO DE TESE. MERA ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULA N.º 284 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 573, § 1.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. NÃO OCORRÊNCIA. [...] DIFICULDADES FINANCEIRAS. ESTADO DE NECESSIDADE.

³³ STJ, HC 200.666/DF, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 17/04/2012, DJe 27/04/2012.

INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. FALTA DE PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. REEXAME PROBATÓRIO. SÚMULA N.º 7 DESTA CORTE. [...] RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, DESPROVIDO. 1. A alegada contrariedade a dispositivo de lei federal, sem, no entanto, desenvolver argumentos ou demonstrar de que maneira o acórdão recorrido teria violado a norma, atrai a incidência da Súmula n.º 284 do Excelso Pretório. [...] 4. Para configurar o crime de apropriação indébita previdenciária, não se revela imprescindível a prova pericial, podendo a materialidade ser embasada nos procedimentos administrativo ou fiscal, como na hipótese. [...] Dessa forma, reconhecer a pretensa falta de provas esbarra no óbice contido na Súmula n.º 7 desta Corte. [...] 8. Recurso parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido³⁴.

Observa-se que no caso acima, a análise da excludente de culpabilidade esbarra no óbice contido na Súmula 7 do STJ, a qual veda o reexame das provas em sede de recurso especial. Embora o recorrente tenha alegado ofensa a dispositivos de lei federal, fato é que não desenvolveu argumentos capazes de demonstrar no que consistiu a alegada violação.

O mesmo ocorreu no julgado abaixo, conforme se observa da ementa, que inclusive destaca a falta de prequestionamento dos dispositivos tidos como violados, o que é requisito de admissibilidade do recurso especial.

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL CRIMINAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. [...] AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 282/STF. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. CRIME OMISSIVO PRÓPRIO. EXIGÊNCIA APENAS DO DOLO GENÉRICO. DIFICULDADES FINANCEIRAS DA EMPRESA. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ÔNUS DA PROVA DA DEFESA. [...] NECESSIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA 07/STJ. RECURSO DESPROVIDO. [...] 3. A jurisprudência dominante desta Corte Superior é no sentido de ser imprescindível, mesmo em questões de ordem pública, na via especial, o prequestionamento. 4. Este Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que, para a caracterização do delito de apropriação indébita previdenciária, basta o dolo genérico, já que é um crime omissivo próprio, não se exigindo, portanto, o dolo específico do agente de se beneficiar dos valores arrecadados dos empregados e não repassados à Previdência Social (animus rem sibi habendi). [...]7. Agravo regimental a que se nega provimento³⁵.

Como se vê, por meio da jurisprudência atualizada do Superior Tribunal de Justiça, é bastante difícil reformar uma decisão condenatória mantida no segundo grau de jurisdição, por muitos fatores, mas essencialmente porque a análise da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, no caso da apropriação indébita previdenciária, exige exame minucioso de todo o conjunto fático-probatório, o que é vedado no Superior Tribunal

³⁴ STJ, REsp 1044537/RS, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 25/10/2011, DJe 07/11/2011.

³⁵ STJ, AgRg no REsp 906.458/MG, Rel. Min. Vasco Della Giustina, Sexta Turma, DJe 08/09/2011.

de Justiça.

Sendo assim, a menos que haja flagrante ofensa a dispositivo de lei federal, capaz de reverter a decisão condenatória, a questão deverá ser resolvida no segundo grau (Tribunal de origem – no caso o TRF4), caso contrário, o réu terá muita dificuldade em reverter a decisão que o condenou.

No próximo item iremos examinar a prisão por dívida frente à constituição e ao pacto de San José da Costa Rica.

3.6 Prisão por dívida e ofensa à constituição e ao pacto de San José da Costa Rica

A prisão civil por dívida é na verdade um dos mecanismos legais de que dispõe o sujeito ativo da obrigação tributária, para obrigar o devedor a satisfazer, na forma e no prazo que a lei estabelece, o pagamento da exação tributária, conforme explica Andrade Filho (2009, p. 199).

Com base em tudo o que foi analisado ao longo desta pesquisa, é possível concluir que a inexistência de uma conduta que viole a relação jurídica torna sem sentido a proteção penal, frente à possibilidade de o crédito tributário ser satisfeito por meio da ação executiva, posto que a relação jurídica tributária subsiste íntegra.

Deste modo, no momento que se tipifica uma mera conduta, em que o agente não tem intenção de desnaturar uma obrigação tributária e macular a relação jurídica obrigacional entre o Estado e o sujeito passivo, se está diante da criminalização de uma dívida tributária (SUZUKI, 2010, p. 270).

Nesse sentido Suzuki (*apud* COUTINHO, 2010, p. 270/271) assevera:

[...] o delito previsto no art. 168-A, do Código Penal, não mais pode ser classificado como crime de mera conduta, sob pena de se verificar inconstitucional. [...] Em outras palavras, ou o artigo é inconstitucional, porque dá espaço à prisão por dívidas, ou se salva a sua constitucionalidade, exigindo que o elemento subjetivo não seja composto só do dolo, mas também do *animus rem sibi habendi*, adequando-se a tipificação da conduta como verdadeira apropriação indébita. (grifo do autor)

A verdade é que transformar o crime previdenciário de apropriação indébita em um delito de mera conduta seria indevido, pois transformaria a lei penal em um instrumento de cobrança. Deste modo, o devedor que deixasse de recolher a contribuição previdenciária, mesmo sem que houvesse a intenção de se apropriar dela, terminaria criminalmente processado e condenado, conforme explica Nucci (2000, p. 476).

Destarte, caso se admita que é um crime omissivo próprio, não há que se falar em apropriação indébita, pois este é um crime comissivo e exige o *animus rem sibi habendi*. Entretanto, do contrário, se alguns julgadores concluem que se trata de apropriação, uma vez que o crime é omissivo próprio, é possível se concluir também que se trata de uma simples dívida, pois se não existe apropriação indébita, significa que o dinheiro nunca foi da União, logo, é dívida tributária. Portanto, não se pode criar um novo tipo penal que diga simplesmente que o não recolhimento do tributo no prazo que a lei estabelece é crime. Por essa razão se não existiu intenção do agente em se apropriar do crédito tributário previdenciário, então não existe crime, trata-se meramente de uma dívida. Basta que o Estado se utilize dos mecanismos de fiscalização, cobrança e execução que possui para obter seu crédito (SUZUKI, 2010, p. 271/272).

O grande problema de alguns tribunais, que consideram o crime do art. 168-A do CPC como sendo crime de mera conduta, é que se recusam a rever decisões baseadas em conceitos equivocados e embasados em exames precipitados da questão, pois a política desses tribunais resulta em reprisar uma decisão errada e tornar pacífica a jurisprudência, afinal, diante do acúmulo de processos existentes, repetir os julgados é mais cômodo e rápido do que examinar a questão novamente.

Uma vez que restou demonstrado que a exclusão do *animus rem sibi habendi* “deixar de recolher” implica em criminalização de uma dívida, a indagação que se faz é se o Estado, pode ou não, criminalizar uma dívida, ante ao disposto no art. 5º, LXVII, da CF, e no art. 7, item 7 do Pacto de San José da Costa Rica, assinado pelo Brasil e incorporado a nossa legislação por meio do Decreto Legislativo 27, de 26/05/1992, e promulgado pelo Presidente da República em 06/11/1992 pelo Decreto 678.

O art. 5º, LXVII, da CF/88, dispõe o seguinte: “ninguém será levado à prisão ou nela mantido, quando a lei admitir a liberdade provisória, com ou sem fiança”.

Já o art. 7, item 7, do Pacto de São José da Costa Rica, disciplina que ninguém deve

ser detido por dívidas: “[...] ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”.

Da análise do texto dos dispositivos, é possível concluir que a convenção internacional da qual o Brasil é signatário é mais ampla e abrangente que a própria Constituição Federal. Suzuki (2010, p. 273) explica que isso ocorre por força do grupo de pressão da nobreza e dos banqueiros, eis que desde a Constituição Federal de 1946 incluiu-se a possibilidade da prisão do depositário infiel. Todavia, analisando o texto constitucional verifica-se que o legislador constitucional se referiu unicamente à prisão civil e não à prisão decorrente de sanção penal, razão pela qual é possível a interpretação de que somente foi proibida a prisão civil, restando possível a prisão penal por dívida (SUZUKI, 2010, p. 273).

Por outro lado, Suzuki (2010, p. 273) assevera que as interpretações sistêmicas, lógicas e teleológicas são mais confiáveis do que uma interpretação gramatical.

É por isso que precisamos investigar qual de fato é o verdadeiro sentido da norma constitucional e qual deve ser o alcance da proibição da prisão por dívida estabelecida em nossa Constituição, quando analisada conjuntamente com a convenção internacional da qual o Brasil é signatário.

É importante registrar que não se questiona que a prisão civil e a prisão penal são de fato institutos diversos, tanto na sua origem quanto na finalidade. Por esse motivo Suzuki (2010, p. 274) destaca que é certo sustentar que a Constituição Federal proibiu literalmente a prisão civil e não a prisão penal. Todavia, não podemos negar que a ameaça de prisão, seja ela civil ou penal, é um poderosíssimo instrumento de persuasão ao pagamento, em que o devedor sacrifica inclusive seus bens pessoais, e, nesse caso, não se pode negar a grande vantagem concedida ao credor que tem seus créditos elevados à categoria de bens jurídicos penalmente tutelados.

Por essas razões, é possível afirmar que, embora haja diferença entre prisão civil e penal, ambas se prestam a mesma finalidade quando imputadas a um devedor de dívida pecuniária, posto que forcem o adimplemento da obrigação.

Deste modo, se o dispositivo constitucional for analisado somente com base no sentido gramatical da lei, se perderá a finalidade da existência do dispositivo, pois seria fácil burlar a

Constituição, bastando que fossem editadas leis criminalizando uma dívida, tornando a prisão penal em instrumento de coerção, ao ponto de que nada adiantaria o dispositivo constitucional, eis que seria letra morta (SUZUKI, 2010, p. 274).

Machado (2002, p. 21) leciona que:

[...] admitir que a Constituição, ao vedar a prisão civil por dívida, não está proibindo também a definição da dívida como crime é outorgar ao legislador ordinário ferramenta que lhe permite destruir completamente a supremacia constitucional. Na interpretação da norma jurídica, especialmente da norma da Constituição, tem-se que ir além do elemento meramente literal. É preciso buscar a realização dos objetivos que a norma tende a alcançar, os valores humanos que tende a realizar.

A preocupação com a supremacia constitucional é tão relevante que Suzuki (2010, p. 276) assevera que ao se entender que é possível a criminalização da dívida, corremos um grande risco de o grupo de pressão dos banqueiros estimular membros do legislativo a criar uma norma penal que tipifique uma conduta, por exemplo: “deixar de pagar as prestações de amortização de financiamento bancário na data convencionada no contrato, implica em pena de reclusão de 1 a 4 anos”. Como se vê, se teria uma prisão penal por dívidas. O que seria possível de acordo com a corrente doutrinária que defende a interpretação gramatical do texto constitucional, mesmo que se considere o dispositivo hipotético citado acima um absurdo.

Todavia, o fato é que não existe diferença entre o dispositivo ora inventado, que causa repulsa ao leitor, e aquele que pune quem não paga em dia o tributo ao governo, uma vez que ambos tratam de dívida/inadimplemento, independentemente se o credor é o governo ou uma instituição financeira.

O exemplo da criminalização por inadimplemento de financiamento bancário foi criado para causar de plano o choque, a revolta e aversão a qualquer mecanismo retrógrado e medieval de cobrança de dívida mediante coerção penal, conforme explica Suzuki (2010, p. 276), tendo em vista que já não podemos mais voltar no tempo em que os ricos faziam as leis para oprimir os pobres. Por isso, é necessária precaução em relação a esta forma moderna de dominação, por meio da distorção da norma em favor do Estado e seus legisladores.

Suzuki (2010, p. 279) assevera ser indiscutível que o disposto no art. 5º, LXVII, da CF/88, trata-se de um direito fundamental, ou seja, uma garantia constitucional de que o direito de liberdade da pessoa não será violado em razão de dívidas, independentemente de que forma a situação “dívida” será manipulada para vir a demandar a restrição de um direito

de maior valor (liberdade do indivíduo).

Com base no que foi exposto, é possível concluir que é unicamente o rótulo o único fundamento de uma decisão judicial que considera a prisão pelo crime de “deixar de recolher..”, como prisão penal e não civil. Suzuki (2010, p. 281) aduz que nenhum julgado dessa natureza examina a essência da situação jurídica resultante da conduta descrita no delito, mas unicamente o fato de existir um tipo penal que descreve a conduta em exame.

A verdade é que Suzuki (2010, p. 281) faz uma severa crítica às decisões judiciais que observam somente rótulos, ou seja, se existe um tipo penal então se está diante de natureza penal. Na medida que o judiciário decide dessa forma, ficamos a mercê de incautos e despreparados legisladores de nossa nação, posto que se trata da simples tentativa de burlar a Constituição pela criminalização de um instituto de natureza eminentemente civil.

Com relação ao Pacto de San José da Costa Rica, diante do disposto no art. 7, item 7, ele introduziu um direito e garantia fundamental em nosso ordenamento jurídico, e não uma regra de conduta comum, de modo que, dada a sua natureza, ela passou a fazer parte imutável de nossos direitos e garantias fundamentais, conforme prevê o art. 5º, § 2º, da CF/88³⁶.

O tratado internacional, uma vez recepcionado pelo nosso ordenamento jurídico, veio consolidar o direito de não sujeição à privação de liberdade por dívida, afastando qualquer discussão em torno da constringimento ao direito de liberdade em razão de dívidas, conforme explica Suzuki (2010, p. 282).

Sendo assim, não há que se falar numa eventual colisão entre os dois institutos (a norma da Constituição Federal e do Pacto de San José da Costa Rica), porque ambos pretendem a proteção dos direitos humanos, mais propriamente dito, a proteção do direito à liberdade contra o uso do poder prisional pelo Estado, sob o subterfúgio de estar protegendo às relações econômico-financeiras (ou tributárias).

Deste modo, seja porque a norma constitucional prevista no art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal estabelece o direito de não sujeição do direito de liberdade em face da existência de dívidas, ou seja pela recepção do Pacto de San José da Costa Rica no nosso ordenamento jurídico, não é razoável se admitir que o legislador penal tenha a possibilidade

³⁶ Art. 5º ‘*omissis*’ § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

de tipificar como uma conduta delitiva uma situação de dívida pecuniária. Adotar tal pensamento seria retroceder no tempo e utilizar as leis em favor dos credores, em flagrante afronta à Constituição Federal.

CONCLUSÃO

Ao se concluir este trabalho se verificou que em quase sete décadas a legislação brasileira sofreu uma série de mudanças, no que se refere à figura incriminadora da apropriação indébita, até culminar no art. 168-A do Código Penal, que prevê como crime a apropriação indébita previdenciária e no mesmo diploma legal prevê a pena aplicável.

O crime de apropriação indébita previdenciária da contribuição descontado do empregado, pelo empregador, está previsto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal, e este foi o crime objeto desta pesquisa. Neste tipo de crime, se constatou que o bem jurídico tutelado é a arrecadação para a seguridade social.

Para que o tipo penal do crime de apropriação indébita se configure, exige-se a ocorrência de duas condutas por parte do empregador pessoa jurídica: o desconto da contribuição previdenciária do empregado e a ausência de repasse ao órgão arrecadador. Verificou-se que isoladamente nenhuma das duas ações configura crime.

Constatou-se que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária é o INSS – Instituto Nacional do Seguro Social, que é pessoa jurídica de direito público que coordena as atividades relativas à Seguridade Social, e que detém a capacidade tributária com relação à contribuição previdenciária dos empregados instituída pela União. O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa do segurado empregado, inclusive o doméstico.

Todavia, tendo em vista que o legislador estipulou que a arrecadação e o desconto da contribuição previdenciária será realizada pelo empregador, restou transferido a ele a obrigação do recolhimento do tributo relativo à contribuição previdenciária do empregado. Por essa razão, restou demonstrado neste trabalho que o responsável tributário é o autor da

conduta, logo, é o empregador o sujeito passivo da obrigação tributária.

Verificou-se que o crime “deixar de recolher” descreve um tipo omissivo, que demanda de dolo de lesão ao bem jurídico, por isso é necessário que o agente tenha consciência (ou conhecimento) e vontade em realizar a conduta. A doutrina sustenta que há necessidade de dolo específico para que o crime se configure, mas a jurisprudência sustenta que não.

Pelo exame da jurisprudência apurou-se que a aplicação da excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa só é admitida se restarem evidenciadas dificuldades financeiras insuperáveis da empresa, que justifiquem o não recolhimento da contribuição previdenciária no prazo. O que é bastante difícil, porém não impossível. Por se tratar de exame fático-probatório, dificilmente se conseguirá reverter uma decisão condenatória do TRF4 no STJ, por causa do óbice da Súmula 07 deste tribunal.

Por fim, se verificou que a Constituição Federal e do Pacto de San José da Costa são dois institutos que objetivam a proteção dos direitos humanos, mais propriamente dito, a proteção do direito à liberdade contra o uso do poder prisional pelo Estado, sob o subterfúgio de estar protegendo às relações econômico-financeiras (ou tributárias).

Conclui-se, portanto, que é inegável o fato de a ameaça de prisão, seja ela civil ou penal, ser um poderosíssimo instrumento de persuasão ao pagamento, onde o devedor sacrifica inclusive seus bens pessoais, e, nesse caso, há uma grande vantagem concedida ao credor que tem seus créditos elevados à categoria de bens jurídicos penalmente tutelados.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a presidência social.** 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2009.

BALERA, Wagner. **Crime tributário de apropriação indébita.** Repertório de Jurisprudência IOB, São Paulo, n. 4, p. 83-6, fev. 1998.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal – parte especial.** São Paulo: Saraiva, 2003. 3 v.

_____, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal – parte geral 1.** 13ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. **Lei n. 3.807,** de 26 de agosto de 1960. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/8b6939f8b38f377a03256ca200686171/a3e1a97f87affdad032569fa0071f892?OpenDocument>. Acesso em 04 de dezembro de 2011.

_____. **Lei n. 5.172,** de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm Acesso em 09 de maio de 2012.

_____. **Lei n. 8.212,** de 24 de julho de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm. Acesso em 04 de dezembro de 2011.

_____. Código penal e tributário nacional. Vade Mecum. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em 08 de maio de 2012.

_____. **Decreto-Lei n. 65,** de 14 de dezembro de 1937. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/DetalhaDocumento.action?id=103198>. Acesso em 04 de dezembro de 2011.

_____. **Decreto-Lei n. 66,** de 21 de novembro de 1966. Disponível em: <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1966/66.htm>. Acesso em: 04 de dezembro de 2011.

_____. **Decreto n. 77.077**, de 24 de janeiro de 1976. Disponível em: <http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1976/77077.htm>. Acesso em 04 de dezembro de 2011.

_____. **Decreto n. 83.081**, de 24 de janeiro de 1979. Disponível em: <http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1979/83081.htm>. Acesso em 04 de dezembro de 2011.

_____. **Decreto n. 89.321**, de 24 de janeiro de 1984. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/legin/fed/decret/1980-1987/decreto-89321-24-janeiro-1984-439016-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em 04 de dezembro de 2011.

_____. **Decreto n. 8.137**, de 24 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 04 de dezembro de 2011.

_____. **Decreto 678**, de 06 de novembro de 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0678.htm Acesso em 08 de maio de 2012.

CASAGRANDE, Daniel Alberto. **Crimes contra a seguridade social** – apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. São Paulo: Verbatim, 2010.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 10. ed. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 2. ed. Niteroi, RJ: Impetus, 2009.

HERKENHOFF, Henrique Geaquintino. **Novos crimes previdenciários**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Apropriação indébita e dívida de tributo**. Repertório de Jurisprudência IOB, São Paulo, n. 12, p. 229-30, jun. 1994.

_____, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22. ed. rev, atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____, Hugo de Brito. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACIEL FILHO, Euro Bento. **Crimes previdenciários**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MESSIAS, Frederico dos Santos. **As teorias da conduta em matéria penal**. Revista Jus Vigilantibus, 30 de dezembro de 2002. Disponível em: < <http://jusvi.com/artigos/1322>>. Acesso em: 24 de maio de 2012.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. São Paulo: RT, 2000.

PODVAL, Roberto. MANDEL, Paula Kahan. **Crimes de apropriação indébita e de sonegação de contribuição previdenciária** – comentários críticos à lei n. 9.983, de 14/07/00. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 65, p. 109, fev. 2001.

SABINO, Franco Alves; AMARAL, Geraldo Edson. **Crime de apropriação indébita previdenciária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 167, 20 de dezembro de 2003. Disponível

em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4686>>. Acesso em: 15 de abril de 2012.

SANTOS, Leandro Luis Camargo dos. **Curso de direito da seguridade social**. São Paulo: LTr, 2005.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Consulta de jurisprudência. Disponível em: <http://www.stj.gov.br>. Acesso em 09 de maio de 2012.

SUZUKI, Eliseu Ioshito. Apropriação indébita previdenciária e o princípio da legalidade. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA QUARTA REGIÃO. Consulta de jurisprudência. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br>. Acesso em 09 de maio de 2012.

APÊNDICES

APÊNDICE A

Atestado de Autenticidade da Monografia

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

ATESTADO DE AUTENTICIDADE DA MONOGRAFIA

Eu, RODRIGO ERNANI MESA CASA, estudante do Curso de Direito, código de matrícula n. 199419254, declaro ter pleno conhecimento do Regulamento da Monografia, bem como das regras referentes ao seu desenvolvimento.

Atesto que a presente Monografia é de minha autoria, ciente de que poderei sofrer sanções na esferas administrativa, civil e penal, caso seja comprovado cópia e/ou aquisição de trabalhos de terceiros, além do prejuízo de medidas de caráter educacional, como a reprovação no componente curricular Monografia II, o que impedirá a obtenção do Diploma de Conclusão do Curso de Graduação.

Chapecó (SC), 15 de maio de 2012.

Assinatura do(a) Estudante

APÊNDICE B

Termo de Solicitação de Banca

UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ - UNOCHAPECÓ
ÁREA DE CIÊNCIAS HUMANAS E JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

TERMO DE SOLICITAÇÃO DE BANCA

Encaminho a Coordenação do Núcleo de Monografia o trabalho monográfico de conclusão de curso do(a) estudante **Rodrigo Ernani Mesa Casa**, cujo título é **o crime de apropriação indébita previdenciária e a excludente de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, realizado sob minha orientação**.

Em relação ao trabalho, considero-o apto a ser submetido à Banca Examinadora, vez que preenche os requisitos metodológicos e científicos exigidos em trabalhos da espécie.

Para tanto, solicito as providências cabíveis para a realização da defesa regulamentar.

Indica-se como membro convidado da banca examinadora: Me. Ricardo Carlos Ripke, telefone para contato 3329-4059.

Chapecó (SC), 15 de maio de 2012.

Assinatura do(a) Orientador(a)