Revista de Informação Legislativa

Brasília • ano 35 • nº 139

julho/setembro – 1998

Subsecretaria de Edições Técnicas do Senado Federal

Novas considerações sobre o crime de omissão de recolhimento de tributos e contribuições

SÍLVIO DOBROWOLSKI

SUMÁRIO

1. Introdução 2. Aspectos políticos e econômicos. 3. Natureza arbitrária da pena para a omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias. 4. A indeclinável responsabilidade subjetiva. 5. Excludente supralegal de culpabilidade. 6. Colisão de deveres e exclusão da antijuridicidade. 7. Considerações finais.

1. Introdução

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, enquadra entre os primeiros, no seu artigo 2º, inciso II, o que passou a ser conhecido como omissão de recolhimento de tributos e contribuições, com o seguinte recorte típico:

> "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (...) Pena – detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa."

Examinada, em outra oportunidade, a constitucionalidade do dispositivo, apresenta-se conveniente estudar algumas questões pertinentes a essa figura delitiva, especialmente a exclusão da antijuridicidade e da culpabilidade. De rever, também, aspectos políticos e econômicos a ela relacionados, bem ainda discutir a pena exacerbada relativamente às contribuições previdenciárias.

2. Aspectos políticos e econômicos

Em seu livro "A política: lógica e método nas ciências sociais", Giovanni Sartori, anali-

Sílvio Dobrowolski é Professor titular da Universidade Federal de Santa Catarina. Professor do curso de Pós-graduação em Direito da UNIVALI. Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Doutor em Direito.

sando a formação da opinião pública por meio da mídia, em nosso tempo, afirma que estamos vivendo em "um mundo estruturado em fluxos erráticos de comunicação de massa", que é, segundo o autor, "um mundo que flutua mediante movimentos relâmpagos de opinião e de paixão". Para o cientista social italiano, trata-se de conseqüência do bombardeio de mensagens, especialmente quando vinculadas a imagens dos meios televisivos, que torna mais fácil "manipular e mobilizar massas de homens, ora numa direção ora em outra". "Os efeitos de contágio e de reforço das comunicações audiovisuais – segundo esse autor – produzem histerismos, ascensões ou explosões mal previsíveis, que fogem a qualquer controle"(Sartori, 1981, p. 251-252).

Os sistemas de comunicação tornam-se em instrumentos de controle e manipulação da opinião pública, permitindo aos detentores do poder o seu uso para impor idéias e atitudes às pessoas. No Brasil, a lembrança de anos recentes da nossa História mostra como a mídia vem sendo empregada para conformar o povo aos desejos de certos grupos políticos, mantendo-o em condição de ser dirigido de acordo à vontade e aos interesses dos manipuladores. Da caça aos marajás do serviço público, o "salvador da pátria" passou à perseguição aos especuladores, com o nunca imaginado seqüestro da poupança e das contas bancárias de todos os brasileiros, enquanto se apregoava, por todas as estações de televisão, que tais medidas resolveriam os grandes problemas nacionais, entre eles a inflação e o descontrole das finanças públicas.

Com facilidade se apreende que é importante manter as pessoas ocupadas com os noticiários a respeito de certos fatos, desviando sua atenção dos problemas reais e das verdadeiras causas do mal-estar social, econômico e político. Não bastassem os "marajás" e os especuladores, era preciso oferecer mais um inimigo objetivo, para que as pessoas não se revoltassem com a indisponibilidade do seu dinheiro e deixassem de atentar à continuidade do regime inflacionário, a par da colocação em atividade do maior esquema de corrupção criado no País. Alto funcionário governamental, em rede de televisão, anunciou o novo alvo das investidas salvadoras: os empresários, sonegadores de tributos, responsáveis pelas dificuldades financeiras do Governo e da Previdência Social. Para isso, foi proposta verdadeira cruzada contra os maus pagadores de impostos e contribuições, empunhando-se como instrumento a Lei nº 8.137/90, ao depois, julgada insuficiente em relação ao sistema previdenciário, para o qual as penas foram fortemente agravadas, com a Lei nº 8.212/91.

Os donos de empresas foram sujeitos à execração pública. Perpassou, por todo o território nacional, a necessidade de puni-los, pois, além dos enormes lucros provenientes de sua atividade, descontavam contribuições dos salários de seus empregados e incluíam tributos no preço de suas mercadorias, deixando de "repassar" os respectivos valores aos cofres públicos. Os males da Previdência e das finanças estatais foram-lhes atribuídos. Os noticiários de televisão e da imprensa escrita divulgavam déficits do sistema, que seriam cobertos facilmente se pagos os débitos das empresas, exibindo-se a lista dos maiores devedores do sistema previdenciário e da Fazenda, que, posteriormente, foi sabido ser inexata, por nela estarem presentes dívidas já quitadas ou ainda em discussão administrativa ou, mesmo, regularmente parceladas. O remédio para o descalabro das finanças públicas e da Seguridade Social brasileira era receitado nas telas de tevê e nos jornais – a prisão dos devedores de contribuições sociais e de impostos. Tanto isso entrou no imaginário coletivo que, por volta de 1992, proposta ação criminal contra industriais de Joinville, no Estado de Santa Catarina, houve decreto de prisão preventiva, posteriormente revogado. Os jornais impressos e televisivos saudaram a ordem de custódia, como constituindo a medicina restauradora das finanças públicas.

Mais tarde, ficou-se sabendo que, muito pior do que a omissão de recolhimento, era o desvio dos recursos públicos e previdenciários. Promoveu-se, então, a campanha de punição dos corruptos e dos fraudadores, que ainda continua na ordem do dia.

Investiu-se, depois, contra aposentados, servidores públicos e juízes, cujas supostas regalias na inatividade promovem a sangria da Previdência e dos cofres estatais. Os "privilégios" do Judiciário transformaram-no em "inimigo público", necessitado de controle externo e da redução de suas aposentadorias e dos seus poderes. Acoimado de lento, de corporativista e de burocrático, foi indicado como responsável por grande parte dos males que nos afligem, tendo havido quem dissesse que a aplicação da Carta Magna pelo Supremo Tribunal Federal trazia prejuízo para as finanças estatais. Na ordem do dia, está a indeclinável reforma da Constituição, esta que, desde muito, é apontada como

causa de descontrole financeiro e de ingovernabilidade. Sabe-se, no entanto, que as modificações constitucionais fazem parte de programa desenvolvido por setores neoliberais, para extirpar os traços institucionais do Estado Social de Direito, tornando mais fácil a dominação capitalista internacional. Tratar-se-ia, segundo alguns, de esquema ideado pelo G7, para transformar a América Latina em reservatório de mão-de-obra barata, a exemplo da China e dos "tigres" asiáticos. A recente crise das bolsas na Ásia permite compreender o poderio do capitalismo internacional, que efetuou a derrubada de várias economias, aparentemente promissoras, por meio de simples manobras nas bolsas de valores. Por sua vez, a caça aos sonegadores, fraudadores e especuladores vinculou-se à ideologia do "law and order", política criada para permitir aos Estados Unidos a perseguição aos traficantes de tóxicos, nos países latino-americanos.

De qualquer modo, exista ou não esse plano, que um autor como Luiz Alberto Warat designa de "plano neonazista para a América Latina", a campanha contra os devedores da Previdência e da Fazenda Pública criou, no imaginário social, a certeza da irremissível culpa dos empresários. É verdade que são encontráveis, cada vez mais, decisões judiciais promovendo as distinções necessárias entre os acusados que nenhuma justificativa podem oferecer para a omissão de recolhimento e os casos em que, os azares da atividade econômica, tornam razoável a opção entre fechar o empreendimento, entregando-o, na maior parte das vezes, para especuladores estrangeiros, ou prosseguir deixando de pagar tributos e contribuições, durante algum tempo, para assim preservar os postos de trabalho dos empregados. Essa questão do desemprego constitui problema gravíssimo, que os arautos do neoliberalismo e da globalização se mostram absolutamente incapazes de resolver, como demonstra o seu avanço, não apenas no Terceiro, mas também no Primeiro Mundo.

De qualquer forma, no País, a aplicação draconiana das leis sobre omissão de recolhimento nenhum efeito notável teve nas finanças estatais e da Previdência, porque, depois de aprovada a emenda da Reeleição, se não passarem as Reformas Administrativa e Previdenciária, tudo estará perdido, segundo o discurso oficial, repetido à exaustão pela mídia. Na verdade, houve algumas conseqüências, como punir alguns empresários e tornar essa atividade desinteressante, porque, agora, aqueles, além de poderem vir a falir, por se encontrarem em estado de insolvência, também irão para a cadeia...

Outro resultado, ligado ainda aos malsinados planos econômicos e à abertura repentina e descontrolada do mercado brasileiro aos produtos estrangeiros, foi a desnacionalização de muitas das grandes companhias brasileiras, como as duzentas que, em 1997, segundo a *Revista Exame* (nº 655, fev. 1998, matéria de capa), "passaram ao controle de gente de fora". Deve-se anotar que os titulares do capital vindo do exterior ficam inacessíveis às punições por omissão de recolhimento, uma vez que, diferentemente de boa parte das empresas nacionais, conservam a separação entre a posse do dinheiro e a atividade gerencial das companhias. Os detentores do poder econômico preservam sua liberdade de atuação, enquanto seus agentes executivos, como títeres, poderão sofrer sanções.

3. Natureza arbitrária da pena para a omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias

Acerca do artigo 95 da Lei nº 8.212/91, que trata da omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias, o Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em trabalho doutrinário publicado na Revista daquela Corte (Rosa, 1996, p. 97), considerou-a um retrocesso, por duas razões: a equiparação, *quoad poenam*, à apropriação indébita prevista na lei que trata dos crimes contra o sistema financeiro e o excesso da reprimenda, quando comparada com a constante da Lei nº 8.137/90, na qual o tipo em questão era previsto anteriormente. Escreveu o magistrado:

> "Não vejo por que não devesse ter permanecido o regramento da Lei nº 8.137/90, que pune os crimes contra a ordem tributária. Afinal de contas, a contribuição social é tributo, ou pelo menos deve respeitar seus princípios fundamentais, o que acaba por significar a mesma coisa. (...) A omissão no recolhimento das contribuições descontadas e no pagamento do salário-família com referência às cotas reembolsadas passou a ter um tratamento de uma rigidez exagerada. Essa lesão, quando dirigida à Previdência Social, resulta numa pena de 2 a 6 anos de reclusão. Mas, quando a vítima é o Erário, a pena é de 6 meses a 2 anos de detenção?

Na primeira hipótese, o tributo era a contribuição previdenciária; na segunda, por exemplo, o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Por que a diferença de tratamento? Lesar o sistema previdenciário é tão mais grave assim? Será esse o sentimento ético da nação?"

O questionamento mereceu resposta apropriada em parecer do Professor paranaense Clèmerson Merlin Clève, publicado na Revista dos Tribunais (Clève, 1997, p. 525). Após dizer desnecessária a norma sob enfoque, em vista de existirem meios legais eficientes para a cobrança dos créditos previdenciários, inclusive a previsão do art. 195, § 3º, da Constituição, que oferece instrumento coativo suficientemente forte para tal fim, o referido jurista qualificou-a de desproporcionada, "excessiva, desmedida, desajustada, irracional e desarrazoada". Segundo ele, o preceito quebra o princípio da proporcionalidade:

> "O excesso da norma penal apontada, a sua irracionalidade, a falta de justa medida, decorre também da pena prevista para a conduta definida como criminosa. Deveras, ao crime previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, comina-se pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos e multa, enquanto para aquele previsto no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91 comina-se pena de reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos e multa. Não obstante, os tipos são os mesmos, distinguindo-se apenas na circunstância de que o segundo aplica-se unicamente a contribuições previdenciárias, enquanto o primeiro aplica-se aos demais tributos, inclusive as restantes contribuições. O bem tutelado pela segunda lei penal não é superior àquele tutelado pela primeira (aliás é, rigorosamente, o mesmo). Parece correto, portanto, afirmar que é descabida a previsão de penas distintas. Daí por que o fato de a segunda lei prever pena mais exasperada implica quebra do princípio da proporcionalidade na dimensão da justa medida, da razoabilidade e da racionalidade. Aliás, a simples circunstância de prever pena injustificadamente (desde o prisma constitucional) diferenciada para o crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias demonstra o aproveitamento utilitário da lei penal pelo Estado como remédio (desmedido, reitere-se) para a séria crise pela qual passa o sistema previdenciário. Há, pois, no comportamento estatal, excesso, abuso, desvio de poder legislativo, desafiando, então, resposta judicial."

Na verdade, o caráter arbitrário da disposição da Lei nº 8.212/91 transparece quando se observa que ela contraria o princípio constitucional da igualdade. Como adequadamente assinalou o Juiz Fábio Rosa, é impossível detectar motivo para o tratamento grandemente favorável ao sistema previdenciário, em face das demais entidades estatais. No ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello, tal diferenciação somente seria admissível em havendo relação de pertinência lógica com a disparidade dos regimes outorgados pelo legislador, a qual deveria estar "fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público". A respeito, menciona o notável jurista que vantagens teriam "de ser conferidas prestigiando situações (...) compatíveis com os interesses acolhidos no sistema constitucional", e, "reversamente, não podem ser colocadas em desvantagem pela lei situações a que o sistema constitucional empresta conotação positiva" (Mello, 1978, p. 54). Se o regime jurídico adotado pela Constituição para os tributos e as contribuições previdenciárias é em tudo idêntico, excetuado quanto à aplicabilidade do preceito do artigo 150, III, *b*, substituído, para as últimas, pelo consignado no artigo 195, § 6º, do Texto Maior, não há adequação lógica para a diferença de regime penal. Outrossim, nenhuma motivação constitucional é identificável para privilegiar a arrecadação a ser procedida pela autarquia previdenciária, comparativamente às demais entidades estatais. A Carta de 1988, induvidosamente, emprestou às últimas conotação positiva, não parecendo razoável inferiorizá-las perante aquela, no tocante aos instrumentos coercitivos atribuídos na legislação infraconstitucional.

Norberto Bobbio, em seu livro "As Ideologias e o Poder em Crise", discorrendo sobre as diferenças entre o Estado de Direito e o estado de guerra, esclarece que a distinção repousa nas regras que estabelecem quando, de que modo, em que medida e contra quem pode e deve ser usada a força. Ao se referir à medida, escreve:

> "No Estado de direito, a lei estabelece não só o *quando* e o *como* da força a empregar, mas também o *quanto*. Na verdade, o princípio que deve representar a proporção entre o crime e o castigo perde-se na noite dos tempos. Cortar a mão de quem rouba é tido hoje como um ato

bárbaro. Além disso, só uma Constituição que reconheça alguns direitos inalienáveis do indivíduo dá as condições necessárias para esse princípio ser aplicado e aceito. Um Estado que não reconheça a existência de indivíduos com direitos *invioláveis*, como diz a Constituição italiana [e igualmente a brasileira], não aplicará sutilezas quando tiver de medir a pena do delito. O mesmo acontece no estado de guerra, cuja pena principal é a pena de morte. Um Estado em guerra move-se pelo princípio não da proporcionalidade entre crime e castigo, mas, sempre que for necessário, pelo princípio oposto da desproporção (e do terrorismo): as Fossas Ardeatinas de Roma mostraram-no. Ali, a lei de guerra aplicada não foi a de olho por olho, mas a de dez por um. Um Estado em guerra é tanto mais forte quanto maior for a desproporcionalidade de sua resposta à violência do outro"(Bobbio, 1988, p. 101).

Se a campanha contra os omissos para com a Previdência é uma guerra, explica-se a agravação da pena. Porém, se o que se deseja é um Estado Constitucional de Direito, a norma sob exame ofende os princípios da proporcionalidade e da igualdade. É arbitrária e, portanto, injusta. Cabe declarar-lhe, em conseqüência, sua inconstitucionalidade, para que se limite a punição ao parâmetro da Lei nº 8.137/90.

4. A indeclinável responsabilidade subjetiva

O Judiciário, em muitos casos, aceitou as exigências de punição excessivamente severa dos omissos, alterando orientação tradicional a respeito que considerava a figura como um delito comum, a ser avaliado sem particularidades específicas e com observância das regras processuais asseguradoras da ampla defesa aos acusados.

Como exemplar da jurisprudência anterior, vale referir o julgado no Recurso Criminal nº 91.04.09823-4-RS, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (*DJU*, 24 jun. 1992. Seção 2.), no qual se exigiu perícia contábil, ainda no inquérito policial, que revelasse a disponibilidade do dinheiro, o que demonstraria a existência de omissão no recolhimento. Na ocasião, foi afirmado que se tratava de prova da materialidade do crime, pelos motivos assim enunciados:

> "Acho que quando o empregador paga o seu empregado, paga descontando o valor que deve ser recolhido à previdência social. Isso não quer dizer que ele tenha o dinheiro que deixou de pagar para o empregado, e que deve recolher à previdência social. Quando do pagamento ao empregado, constando do contracheque que foi descontado a título de previdência social, não faz presumir que haja a posse do dinheiro, mesmo porque essa presunção, em matéria penal, não pode ser válida."

Nos processos posteriores à Lei nº 8.212, a modificação do entendimento foi simplesmente notável. Em razão de tratar-se de crime omissivo, alguns julgadores passaram a afastar a importância da demonstração de dificuldades financeiras, consagrando a responsabilidade objetiva. Tornou-se usual o indeferimento da realização de prova pericial, sob tal argumento. Como paradigma dessa orientação judicial, vale transcrever a ementa do acórdão do mesmo tribunal antes referido, na Apelação Criminal nº 95.04.02711-3-SC (*DJU*, 20 dez. 1995. Seção 2.), assim soante:

> "O responsável por empresa que não recolhe as contribuições previdenciárias descontadas dos salários de seus empregados infringe o disposto no art. 95, alínea *d*, da Lei nº 8.212/91, não lhe socorrendo a alegação de dificuldades financeiras, de boa-fé ou de desconhecimento da lei, por se tratar de crime formal omissivo, que se consuma com a omissão ou retardamento no recolhimento da contribuição."

É comum transcrever, em abono do entendimento de serem descabidas quaisquer considerações justificativas da ausência de recolhimento de tributos e de contribuições, voto de lavra do Ministro Ari Pargendler, quando ainda exercia a judicatura no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com o teor seguinte:

> "(...) quem deixa de recolhê-las [as contribuições previdenciárias] no prazo próprio está aproveitando recursos públicos para finalidades particulares. Nessa linha, toda e qualquer justificativa de tal conduta, para excluir-lhe a ilicitude, que se fundamente em dificuldades financeiras da empresa, esbarra no fato de que ninguém pode se aproveitar da receita pública para auferir vantagens pessoais. Dificuldades financeiras são remediadas por empréstimos, sempre onerosos, nunca pelo ex-

pediente fácil de transformar recursos públicos em recursos privados (...)"(*Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região*, n. 18, p. 230-231).

Cita-se, ainda, ementa em outro processo, do mesmo julgador, assim soante:

> "Penal. Imposto de Renda Retido na Fonte. Não-recolhimento ao Tesouro Nacional. Lei nº 8.137, de 1990, art. 2º, II. Se a sociedade não tem condições de funcionar sem recolher o tributo retido na fonte por ocasião de pagamentos a terceiros, deve suspender ou encerrar as atividades – essa a conduta exigível (...)" (*Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região*, n. 20, p. 200).

Na sua extrema concisão, o enunciado parece favorecer a hermenêutica em discussão. Porém, a leitura do voto demonstra a procedência da tese contrária. Consta na página 202 do repositório mencionado:

> "(...) Quando alguém é surpreendido por uma fase ruim nos negócios e tem a expectativa de reverter a situação, até se pode compreender que lance mão de todos os meios para evitar a derrocada. O Apelado, no entanto, assumiu a presidência do Jockey Club do Rio Grande do Sul num momento em que já era crônica a inadimplência da obrigação de repassar os valores retidos na fonte. Mais do que isso, era evidente que, com os recursos normais de gestão, não havia como recuperar a capacidade financeira da sociedade (...)".

Entre este pronunciamento e o anterior, observa-se uma evolução do pensamento do julgador, com o afastamento de uma postura préconcebida, de certo influenciada pela campanha mencionada no início da presente exposição. A passagem, para uma consideração mais correta sob o ponto de vista jurídico, fica bem evidenciada em julgamentos posteriores, cujas ementas seguem adiante.

> "Penal. Falta de recolhimento de contribuições previdenciárias. Crime que afeta a ordem tributária, não se caracterizando pelo inadimplemento eventual. A falta de recolhimento de tributos só constitui crime quando resulta da vontade do agente, nele não incidindo quem está temporariamente impossibilitado de cumprir as obrigações fiscais. A lei pune o inadimplemento enquanto opção do contribuinte, ou seja, quando a atividade empresarial só pode ser mantida à custa do não pagamento dos tributos ou quando o propósito é o de auferir ganhos através da evasão fiscal. Entre esses extremos – o daquele que resolve levar adiante seus negócios sem o pagamento dos tributos e o daquele que deixa de recolhê-los embora tenha condições para esse efeito – há uma graduação de casos em que o juiz deve decidir segundo a peculiaridade de cada qual. Apelação provida" (Apelação criminal nº 95.04.15435-0-RS. 2 de maio de 1995. *DJU*, 2 de ago. 1995. Seção 2.).

> "Penal. Falta de recolhimento de contribuições previdenciárias. Crime que afeta a ordem tributária, não se caracterizando pelo inadimplemento eventual. A atividade empresarial embute riscos, implicando eventual insucesso nos negócios. Nem por isso o empresário malsucedido, que deixa de recolher as contribuições previdenciárias, é só por isso um delinqüente. O crime contra a ordem tributária supõe a intenção de manter a atividade empresarial sem o pagamento de tributos, aí sim caracterizando-se, tenha ou não a empresa condições de suportá-los. Apelação improvida" (Apelação criminal nº 95.04.18834-6-RS).

Para a concreta aplicação do direito justo é necessário deixar de encarar o empresário como se fosse inimigo público – o que, infelizmente, perpassa em muitas decisões judiciais. As generalizações, em matéria de comportamento social das diferentes categorias de pessoas, são perigosas e conduzem, via de regra, a erros, com conseqüências indesejáveis. Nem todos os homens de empresa são destituídos de escrúpulos e de ética, nem estão sempre prontos a tirar vantagem dos demais concidadãos e dos órgãos públicos. É preciso vê-los como seres humanos envolvidos com atividade sujeita a lances adversos, fora do controle da capacidade comum de previsão das pessoas. Quando vão mal nos seus negócios e deixam de honrar suas obrigações, por falta de recursos, não merecem execração como indivíduos de má vida, nem punição como se fossem autores de crimes.

A compreensão para com o indivíduo humano é método de interpretação dos fatos e das normas e instrumento de política criminal, na lição do antigo Tribunal Federal de Recursos (Apelação Criminal nº 5.773 – BA. *Revista do Tribunal Federal de Recursos*, n. 123, p. 270.).

Para isso, deve-se considerá-lo não apenas como pertencente a uma classe ou categoria profissional, muito menos exclusivamente com atenção a um só acontecimento ou situação. Haverá que observá-lo e às suas ações, sob todos os prismas, de modo que, vendo-o orteguianamente, "isto é, ele próprio, mas com todas as suas circunstâncias", no dizer preciso do Ministro Washington Bolívar de Brito (op. cit.), poderá o juiz emitir provimento justo a respeito dele e de seus eventuais deslizes, principalmente quando não cheguem a apresentar coloração criminal.

Não basta a ocorrência do fato típico para a imposição da pena. Esta depende de existir a culpabilidade, que dela é pressuposto, além de ocorrer antijuridicidade. A imposição de reprimenda criminal a alguém "com fundamento no simples nexo de causalidade material", "sem que tenha agido com dolo ou culpa ou sem que tenha ficado demonstrada sua culpabilidade", é aplicação da responsabilidade penal objetiva, combatida, segundo Damásio de Jesus, pela doutrina moderna (Jesus, 1985, p. 397). Nesse sentido se manifesta Luiz Vicente Cernichiaro, anotando que a "concepção clássica e moderna do crime convergem para um ponto comum: o delito é obra do homem. Hoje, está banida da melhor doutrina a ressalva de a responsabilidade objetiva reforçar o Direito Penal, facilitando definir o delinqüente, prescindindo da busca de dados subjetivos"(Cernichiaro, 1990, p. 77). Em outro passo (p. 126), refere que o princípio constitucional da responsabilidade pessoal (Constituição, artigo 5º, inciso XLV) "impõe estar o delinqüente psicologicamente vinculado ao fato – infração penal". E conclui:

> "Em outros termos, consagra-se a responsabilidade subjetiva. A responsabilidade objetiva, (...) contrasta com a Constituição."

5. Excludente supralegal da culpabilidade

Grande parte dos casos de omissão de recolhimento resultaram dos problemas por que tem passado a economia nacional, mormente em razão dos fracassados planos econômicos. Assim, o Plano Collor provocou, no início da década de 90, problemas de liquidez nas empresas, cujos administradores, fiados na jurisprudência anterior, não tiveram dúvida em optar por deixar de pagar as exações públicas, a fim de enfrentar a situação difícil.

Entenderam os empresários que os problemas de liquidez, então ocorrentes, não admitiam outra solução, exceto a de deixar de recolher as obrigações em razão das quais os respectivos credores não promovem a falência – os tributos e as contribuições sociais –, procurando pagar, na medida do possível, os empregados e as obrigações com fornecedores e instituições financeiras, a fim de manter o funcionamento das empresas, ainda que precário.

Na verdade, em tais circunstâncias, agir de outro modo seria desarrazoado. A ordem jurídica não obriga o empresário, em situações desse tipo, a forçar a paralisação do seu negócio, pelo não-pagamento de salários e de credores comerciais, para atender débitos de natureza fiscal e previdenciária. Também não determina a contratação de mútuos bancários, com o fim de pagar exações públicas, mesmo pela dificuldade de obtê-los em momentos críticos, e porque a extorsividade dos juros bancários praticados no país implicaria elevar o serviço da dívida a patamares incompatíveis com os resultados normais do comércio. É de lembrar, por último, que a lei de falências, Decreto-Lei nº 7.661/45, em seu artigo 186, inciso III, considera crime falimentar "o emprego de meios ruinosos para obter recursos", como seriam as vendas de mercadorias ou de bens imóveis por preços inferiores aos vigentes no mercado, ou a contratação de mútuos a taxas elevadas.

Trata-se de situação de inexigibilidade de outra conduta, causa de exclusão da culpabilidade, admissível no direito brasileiro, conforme assentou o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 2.492 – RS, em que foi Relator o Exmo. Sr. Ministro Francisco de Assis Toledo, e se lê na *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, v. 15, p. 377-390, com a seguinte ementa:

> "Penal e Processual Penal.
>
> "Inexigibilidade de outra conduta. Causa legal e supralegal de exclusão de culpabilidade, cuja admissibilidade no direito brasileiro já não pode ser negada (...)."

Como afirma o culto Juiz Federal Celso Kipper, em trabalho doutrinário publicado na Revista da *Ajuris*,

> "considerando que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa (Constituição Federal, art. 170, *caput*) e possui como princípio a busca do pleno emprego (Constituição Federal, art. 170, inc. VIII), que os valores sociais do trabalho

e da livre iniciativa são fundamentos da República Federativa do Brasil (Constituição Federal, art. 1º, inc. IV) e que, na prática, o país possui índices de desemprego e subemprego alarmantes, o não-recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, em casos de comprovada dificuldade econômica, não pode ensejar a punição do empresário, pois não lhe é lícito exigir o comportamento ditado pela norma penal em detrimento da existência da empresa e da subsistência do trabalhador" (Kipper, 1985, p. 330-331).

Na lição de Luiz Flávio Gomes:

> "a) A culpabilidade e a responsabilidade penal nos crimes tributários não podem se afastar das premissas e das garantias do Direito Penal moderno. Culpabilidade é a possibilidade de se reprovar o autor do fato punível (injusto típico) porque, de acordo com as circunstâncias concretas, podia agir de modo diferente, conforme ao direito (exibilidade de conduta diversa) (...) b) Tendo em vista as exigências mínimas de culpabilidade e de dolo ou de culpa para a existência do fato punível, pode-se falar hoje em responsabilidade penal objetiva: 1) quando alguém é punido sem ter atuado com dolo ou pelo menos com culpa ou 2) quando alguém é punido sem culpabilidade, i.e., sem ter podido, nas circunstâncias concretas do fato, ter atuado de modo diferente (dito de outra forma: quando era-lhe inexigível concretamente conduta diversa) (...)." (Gomes, 1995, p. 247).

Cumpre aqui repelir, *en passant*, uma possível afirmativa de que, sendo omissivo o delito em questão, descaberia a invocação de qualquer excludente da culpabilidade. Essa categoria de crime não oferece nenhuma peculiaridade nesse aspecto, pois, consoante ensinamento de Heleno Cláudio Fragoso, ela é, também para esse tipo de delito, "a reprovabilidade pela abstenção da atividade devida por parte de quem podia agir diversamente, ou seja, ocorrendo exigibilidade de comportamento conforme ao direito" (Fragoso, 1986, p. 249). Conseqüentemente, na presença de graves dificuldades financeiras, é preciso reconhecer a inexistência de culpabilidade, em hipóteses como as aqui enfocadas.

A jurisprudência, como se colhe nos acórdãos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cujas ementas foram transcritas, admite caber a exclusão da culpabilidade de omissão de recolhimento por força de ocasionais dificuldades financeiras. Via de regra, considera necessária a realização de prova pericial, para perfeita demonstração da circunstância. Leiam-se as sínteses de julgados a seguir:

> 1. "Penal. Não recolhimento de contribuições previdenciárias. Alegação de inexigibilidade de conduta diversa, dadas as graves dificuldades econômicas por que atravessava o contribuinte. (...) – Para ser considerada como causa de exclusão da reprovabilidade penal, a situação de absoluta impossibilidade de atendimento da obrigação de repasse aos cofres previdenciários das quantias descontadas aos salários dos empregados exige demonstração cabal, lastreada em perícia contábil. A simples prova testemunhal não a pode substituir (...)"(Apelação criminal nº 04.94.11700/RS. Relatora: Juíza Ellen Gracie Northfleet, *DJU*, p. 52-776, 21 set. 1994. Seção 2.).
>
> 2. "Penal. Contribuições previdenciárias. Ausência de recolhimento. Empresário. Prova. Perícia. Situação de insolvência. Novação da dívida. – 1. Impõe-se absolver empresário que deixa de recolher, na época devida, contribuições previdenciárias dos empregados se caracterizado, como na espécie, situação de insolvência (alegada desde o início e demonstrada com documentos que atestam, inclusive, existência de execução por credores de natureza diversa da ostentada por autarquia federal), se não provada existência de culpa ou dolo, além de não ter sido promovida imprescindível perícia técnica, pena de configurar-se confissão oblíqua, erigindo-se tipo penal fundado em responsabilidade objetiva (v. Inquérito nº 91.04.20638-0-RS. Relator: Juiz Volkmer de Castilho. *DJU*, 14 out. 1993, entre outros) (...)"(Apelação criminal nº 93.04.08911-5-RS. Relator: Juiz Osvaldo Alvarez. *DJU*, 29 set. 1993. Seção 2.).

Por ocasião do julgamento da Apelação Criminal nº 95.04.15453-0-RS (*DJU*, 2 ago. 1995. Seção 2.), o Juiz Ari Pargendler teceu, em seu voto, considerações que merecem transcrição:

> "Entre essa hipótese (de entidade que durante muitos anos exerceu suas ativi-

dades sem recolher tributos) e aquela em que a empresa tem recursos e deixa de recolher os tributos como meio de aumentar seus ganhos, há uma graduação de casos em que o juiz deve decidir segundo as peculiaridades de cada qual. Por exemplo, um empresário consciente de suas obrigações sociais, mas surpreendido por uma conjuntura desfavorável, pode, em tese, deixar de recolher durante um certo tempo os tributos, sem cometer crime contra a ordem tributária, se demonstrar que isso foi absolutamente indispensável à continuidade da empresa. Esse tempo não pode ser elástico ao ponto de ser confundido com a opção de quem resolve levar adiante seus negócios sem o pagamento dos tributos. (...) Aqui, se presumido o pagamento impontual das faturas devidas pelo Instituto Nacional da Assistência Médica da Previdência Social, evidentemente o Apelante tinha um motivo justo para deixar de recolher as contribuições previdenciárias. Nessa linha, a perícia contábil era indispensável."

De fundamental relevo esclarecer a ocorrência ou não de tais dificuldades financeiras. Negar a perícia, como tem acontecido em alguns processos, sob a justificativa de que à empresa cabe, tão-só, efetuar o "repasse" de tributos e contribuições aos cofres públicos, é cerceamento de defesa, decorrente, com certeza, do desígnio de punir em vista do acolhimento da responsabilidade objetiva. Se a defesa merece ser ampla, nos termos constitucionais, o processo criminal deve ser conduzido de forma a permitir que ela seja efetivamente exercitada, a fim de que o acusado possa demonstrar as suas alegações justificadoras. O contrário é transformar a lide penal em mero simulacro, impedindo que os pontos favoráveis ao réu possam ser claramente evidenciados e sejam produzidos elementos suficientes para gerar uma decisão absolutória.

Acaso as evidências documentais e orais não se apresentem suficientes para esclarecer tal ponto, deve o Juiz, de acordo ao prescrito no artigo 156 do Código de Processo Penal, "determinar, de ofício, diligências para dirimir dúvida sobre ponto relevante". Se a prova defensiva não é bastante, a respeito, a busca da verdade real, prevalecente em matéria criminal, exige semelhante determinação. Nos precisos termos da Exposição de motivos do citado Código:

> "AS PROVAS – VII – (...) o juiz deixará de ser um espectador inerte da produção de provas. Sua intervenção na atividade processual é permitida, não somente para dirigir a marcha da ação penal e julgar a final, mas também para ordenar, de ofício, as provas que lhe parecerem úteis ao esclarecimento da verdade. Para a indagação desta, não estará sujeito a *preclusões*. Enquanto não estiver averiguada a matéria da acusação ou da defesa, e houver uma fonte de prova ainda não explorada, o juiz não deverá pronunciar o *in dubio pro reo* ou o *non liquet*."

6. Colisão de deveres e exclusão da antijuridicidade

Por outra parte, se a propriedade, nos termos definidos pela Constituição, deve atender à sua função social, consoante dispõe a Lei Maior no seu art. 5º, inciso XXIII, princípio cuja importância é realçada pela sua reiteração no artigo 170, III, cabe concluir que se impõe ao empresário, durante período de crise operacional, pagar os salários dos empregados e preservar a fonte produtiva, procurando honrar os créditos dos fornecedores para continuar recebendo os produtos necessários ao funcionamento da empresa. Se, como diz Fábio Konder Comparato, "o poder econômico é uma função social, de serviço à coletividade" (Comparato, 1976, p. 419), cuida-se do dever de agir conforme a Constituição, com o prosseguimento na atividade, na forma possível, para exercer o papel social da empresa, continuando a produzir salários e bens, com vistas a superar as dificuldades, e ao posterior retorno à normalidade.

Adequada à espécie, a lição de Zaffaroni:

> "Quando no caso concreto entra em jogo outra norma que ordena ou fomenta a ação que o tipo parece proibir, afigura-se-nos óbvio que não pode ser considerada proibida" (Zaffaroni, 1991, p. 256).

Para solucionar essa hipótese de colisão de deveres, cabe reconhecer o estado de necessidade, como causa de justificação da conduta atribuída ao acusado. O professor de Direito Penal da Universidade de Alcalá de Henares, Antonio Cuerda Riezu, em seu festejado estudo sobre o tema, estabelece:

> "El conflicto de deberes hace desaparecer el injusto de la conducta, siendo irrelevante que los deberes sean equivalentes o de desigual valor, de natureza activa u omissiva. Si el sujeto agente es-

coge el deber de mayor rango cuando existen diferencias valorativas y se cumple cualquiera de los dos deberes equivalentes, su conducta se ve justificada por la colisión de deberes"(Cuerda Riezu, 1984, p. 280).

Em versão livre:

> "O conflito de deveres faz desaparecer o injusto da conduta, sendo irrelevante que os deveres sejam equivalentes ou de valor desigual, de natureza ativa ou omissiva. Se o agente escolhe o dever de maior hierarquia quando existem diferenças valorativas ou se cumpre qualquer dos dois deveres equivalentes, sua conduta se vê justificada pela colisão de deveres".

A conservação do negócio, como anteriormente referido, é, sem objeção razoável, o dever de maior hierarquia, frente ao recolhimento de tributos para a Fazenda Nacional e os cofres da Previdência Social. E assim é porque da sobrevivência daquela resultará possível verter os valores devidos às últimas. A circunstancial omissão de pagamento por empresa em dificuldade financeira não inviabiliza a atividade estatal, pois muitas são as fontes que a sustentam. Fechar, contudo, o empreendimento representa, de certo, o fim de alguns postos de trabalho e, também, cerrar, em definitivo, esse manancial que fornece recursos para manter o próprio Estado. Se este é importante, a dívida de tributos não autoriza a destruição dos centros de produção de riqueza, sem a qual a própria organização estatal é incapaz de sobreviver.

A situação subsume-se na previsão do artigo 24 do Código Penal Brasileiro, de que não atua ilicitamente quem age em estado de necessidade, isto é, "quem pratica o fato que a lei define como crime para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se". A causa excludente da antijuridicidade aplica-se aos crimes omissivos, nos quais, conforme preleciona Heleno Cláudio Fragoso, "a realização da conduta típica funciona como indício da ilicitude, que se exclui através de qualquer das causas gerais de justificação ou pela presença de dever oposto, de maior ou igual valor" (Fragoso, 1986, p. 240).

O Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em caso assemelhado, admitiu a ocorrência da justificativa pelo estado de necessidade. Trata-se do acórdão na Apelação criminal nº 04.03243/92, RS, cujo Relator, o Juiz Fábio Rosa, assim resumiu o julgado:

> "Criminal. Apropriação de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados. Comprovada crise financeira da empresa. Estado de necessidade. Materialidade. Dívida.
>
> 1. Se o empregador optou por pagar os salários dos obreiros, ao invés de recolher valores para a Previdência Social, não foi ilegítima sua conduta.
>
> 2. Estado de insolvência comprovado. Excludente de criminalidade reconhecida (...)."

É facilmente refutável argumento no sentido de que a ocorrência de problemas financeiros está dentro da previsão de quem exerce o comércio e, por isso, trata-se de perigo voluntariamente assumido e desejado. Em verdade, não se pode dizer que a crise brasileira dos primeiros anos da década de 90 – com problemas de liquidez e conseqüente insolvência – foi procurada pelos empresários. De igual modo, não existe dever legal, por absoluta falta de qualquer norma nesse sentido, para que o empresário enfrente semelhante situação de risco, às suas expensas.

7. Considerações finais

A campanha veiculada pela mídia, rotulando os omissos como autênticos inimigos da coletividade, levou à consideração das pessoas acusadas de tais delitos como merecedoras de forte reprimenda, sem lhes ser permitido oferecer justificativas para sua conduta. A pena, relativamente ao não-recolhimento de contribuições previdenciárias, contraria os princípios da proporcionalidade entre a gravidade do delito e a sua punição, e o da igualdade, quando comparada à omissão de recolhimento de outros tributos.

A consciência jurídica repele a responsabilidade objetiva em matéria criminal. Por isso, aplicam-se ao crime de omissão de recolhimento as causas excludentes de antijuridicidade e de culpabilidade. A prova de tais circunstâncias, quando alegadas pela Defesa, deve ser a mais completa possível, abrangendo inclusive a realização de perícia na contabilidade da empresa, determinada, se for o caso, até de ofício, pelo Juiz do processo.

Bibliografia

BOBBIO, Norberto. *As ideologias e o poder em crise*. Tradução de João Ferreira. Brasília : Editora Universidade de Brasília; São Paulo : Polis, 1988.

CERNICHIARO, Luiz Vicente, COSTA JÚNIOR, Paulo José. *Direito Penal na Constituição.* São Paulo : Revista dos Tribunais, 1990.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Contribuições previdenciárias : não-recolhimento : Art. 95, *d*, da Lei 8.212/91. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 736, p. 503-532, fev. 1997.

COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1976.

CUERDA RIEZU, Antonio. *La colisión de deberes en derecho penal.* Madrid : Tecnos, 1984.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal.* A nova parte geral. 10. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

GOMES, Luiz Flávio. Acusações genéricas. Responsabilidade penal objetiva e culpabilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo, v. 11, p. 245-252, jul./set. 1995.

JESUS, Damásio de. *Direito Penal*. 10. ed. São Paulo : Saraiva, 1985. v. 1.

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

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* São Paulo : Revista dos Tribunais, 1978.

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

SARTORI, Giovanni. *A Política :* lógica e método nas ciências sociais. Tradução de Sérgio Bath. Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1981.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Em busca das penas perdidas.* Tradução de Vânia Romano Pedrosa e Amir Lopes da Conceição. Rio de Janeiro : Revan, 1991.