

DEMONSTRAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA A PARTIR DE UM ESTUDO INTERDISCIPLINAR: DIREITOS HUMANOS, LEGISLAÇÃO E ECONOMIA.

RAFAEL AUGUSTO DE CONTI.

Formado em Filosofia pela USP e em Direito pela MACKENZIE.

Mestrando em Ética e Filosofia Política pela USP. Advogado.

<http://www.rafaeldeconti.pro.br>

SUMÁRIO: INTRODUÇÃO – 1. DIMENSÃO ECONÔMICA E CONSTITUCIONAL-PENAL I: 1.1. Da mecânica da contribuição previdenciária sobre a folha de salário e da inconstitucionalidade do CP 168-A – 1.1.1. O CP 168-A atenta contra o direito de não ser preso por dívidas – 1.1.2. O CP 168-A atenta contra o direito alimentar *imediato* da pessoa humana – 1.1.3. O CP 168-A atenta contra o trabalho humano e à livre iniciativa – 2. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-PENAL II: 2.1. Da inexigibilidade de conduta diversa em razão de estado de necessidade – 3. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-PENAL III: 3.1. Da ausência de dano quando do pagamento do tributo – 4. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-PENAL-IV: 4.1. O dolo específico e o CP 168-A – 5. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA: 5.1. Inconstitucionalidade por atentado aos princípios da não confiscalidade e da capacidade contributiva objetiva econômica (*ability in pay*) – CONCLUSÃO – BIBLIOGRAFIA.

Resumo: Por que o CP 168-A atenta contra direitos fundamentais do ser humano e direitos essenciais para o desenvolvimento de um Estado Democrático de Direito? Por que o CP 168-A é incompatível com princípios e conceitos básicos dos sistemas penal e tributário? Estas são as principais questões trabalhadas neste estudo.

Abstract: Why the CP 168-A is an attack to fundamental rights of human beings and to essential rights of the development of a Democratic State of Law? Why the CP 168-A is incompatible with principles and basic concepts of the criminal and tax legal systems? These are the principal questions worked in this study.

Palavras-chave: Direitos humanos, princípios, direito tributário, direito criminal, economia.

Keywords: Human rights, principles, tax law, criminal law, economics.

INTRODUÇÃO

O artigo 168-A do Código Penal (“CP 168-A”), expressa que: “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.”

As argumentações que seguem visam demonstrar a incompatibilidade desta norma com os princípios constitucionais norteadores das searas do direito penal e do direito tributário.

Para tanto, foram analisados a vedação constitucional da não prisão por dívidas, a proteção do direito alimentar do ser humano, o direito ao trabalho e à livre iniciativa e o princípio da vedação do confisco.

1. DIMENSÃO ECONÔMICA E CONSTITUCIONAL-PENAL I

1.1. Da mecânica da contribuição previdenciária sobre a folha de salário e da inconstitucionalidade do CP 168-A

A Constituição Federal (“CF”), em seus artigos 194¹ e 195², dita que a seguridade social (saúde, previdência e assistência social) deve ser provida por toda a sociedade, de forma direta ou indireta, e pelo Estado, que deve provê-la alocando adequadamente os recursos oriundos dos tributos.

¹ C.F. TÍTULO VIII. Da Ordem Social. CAPÍTULO II. DA SEGURIDADE SOCIAL. Seção I. DISPOSIÇÕES GERAIS. “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.”;

² C.F. TÍTULO VIII. Da Ordem Social. CAPÍTULO II. DA SEGURIDADE SOCIAL. Seção I. DISPOSIÇÕES GERAIS. “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício...; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social...”;

As contribuições sociais do empregado em relação à *sua* previdência social, recolhidas pelo empregador, para serem entregues ao Estado (INSS), têm como causa a necessidade de assegurar o indivíduo na velhice ou, por exemplo, em acidente que o impeça de trabalhar, que são situações nas quais se encontra quando não possui mais forças produtivas para se manter e, portanto, são situações que demonstram a importância do recolhimento desta contribuição social enquanto fonte alimentar *futura* deste indivíduo.

É importante notar que, por força de lei, há impossibilidade de o empregado dispor no presente da quantia destinada à Previdência, observando-se que, quando o indivíduo trabalha com carteira assinada ele está obrigado a aderir ao plano previdenciário público.

Como não haveria outra razão para estas imposições legais a não ser a consideração por parte do Estado da baixa tendência do ser humano de se precaver para o futuro, o legislador optou não só por restringir o empregado de alocar os seus recursos presentes do modo que quiser como, também, o legislador optou por deslocar a responsabilidade do pagamento e do recolhimento do tributo para o empregador, que o deve fazer na fonte por força de lei.

E tal deslocamento e tal retenção na fonte não apenas retiraram o risco de um eventual não recolhimento por parte do empregado, mas, também, facilitaram a operacionalização arrecadatória da Administração no sentido desta se comunicar com um indivíduo (empregador), ao invés de vários (empregados), para recolher o tributo.

Apesar de a lei explicitar que o contribuinte é o empregado e aquele que repassa o dinheiro para o Estado administrar é o empregador, como o valor da contribuição nem chega a passar pelas mãos do empregado, o senso do homem mediano, que compreende relações básicas de causa e efeito, acaba por nos dizer que, *na realidade*, este tributo é arcado pelo empregador.

A responsabilidade da obrigação tributária do recolhimento atribuída ao empregador torna clara esta evidência econômica, até mesmo porque *o tributo é*

descontado na folha salarial e sua alíquota de incidência³ é proporcional ao salário, o qual quem paga é o empregador.

Assim, para prosseguir com as reflexões sobre a inconstitucionalidade do CP 168-A *é preciso frisar de modo maçante*: o desconto da contribuição é feito no salário do empregado, o qual é arcado diretamente pelo empregador, sendo que o trabalhador com carteira assinada (empregado) não pode optar por não aderir à Previdência e receber o dinheiro que a esta é devido em seu próprio nome. Ou seja, o empregado não pode dispor deste dinheiro imediatamente, mas só no futuro.

A mecânica de funcionamento da contribuição previdenciária sobre a folha de salário possui tanto implicações positivas quanto negativas.

Implicações positivas porque se está, de modo seguro e constante, a garantir o amanhã do ser humano que, inevitavelmente, irá perder sua capacidade produtiva.

Já as *implicações negativas*, longe de se querer discutir a liberdade do ser humano de gerir seus próprios bens, residem na *ampla e inconstitucional* redação do CP 168-A, segundo a qual, até mesmo o empregador que não tiver como saldar sua dívida para com o empregado, em razão de crise financeira, pode ter sua liberdade restrita quando o intérprete da lei não atenta para a clara incompatibilidade desta norma com o ordenamento jurídico vigente e seus princípios básicos, como o da razoabilidade.

O tipo penal inconstitucional do CP 168-A, para proteger um bem jurídico futuro, acaba por atentar contra *direitos fundamentais*, tais como o direito de não ser preso por dívidas, o direito alimentar imediato do responsável tributário e, como se demonstrará abaixo, o direito alimentar imediato do próprio empregado, bem como, o CP 168-A atenta contra *direitos essenciais* para o desenvolvimento da Democracia, tal como o direito de liberdade de iniciativa.

³ - Alíquota de 7,65% no caso de salário de até R\$ 868,29
- Alíquota de 8,65% no caso de salário de R\$ 868,30 a R\$ 1.140,00
- Alíquota de 9,00% no caso de salário de R\$ 1.140,01 a R\$ 1.447,14
- Alíquota de 11,00% no caso de salário de R\$ 1.447,15 a R\$ 2.894,28

Estes atentados aos direitos fundamentais evidenciam-se quando nos voltamos para aquela relação direta que há entre a contribuição, o salário e os recursos financeiros da empresa e verificamos que a norma penal acaba por punir o empreendedor porque ele fracassou na sua empreitada e não conseguiu lograr recursos para honrar sua dívida previdenciária *para com o empregado*.

Evidenciam-se quando nos voltamos para o fato de que, muitas vezes, o empregador em crise financeira nem nunca produziu capital suficiente para realizar o recolhimento e, assim, não tem como se apropriar de algo que não existe. Ou seja, não há como inverter o título de uma posse ilegalmente (que é o que caracteriza apropriação indébita) porque não existe objeto que possa ser possuído.

E estes atentados aos direitos básicos de um Estado de Direito se evidenciam também quando nos voltamos para o absurdo de que mesmo que a pessoa enquadrada no CP 168-A cumpra a pena, a dívida continuará existindo, não servindo a restrição de liberdade para nada, a não ser esfacelar o direito fundamental de não ser preso por que se deve, retardar a livre iniciativa, elemento necessário para o aumento do número de empregos e, até mesmo, impossibilitar a satisfação do débito previdenciário, pois quem tem sua liberdade restrita se torna menos produtivo.

1.2. O CP 168-A atenta contra o direito de não ser preso por dívidas

A supremacia da liberdade individual de ir e vir (dignidade humana⁴) sobre dívidas (capital, coisa) está inserida no nosso ordenamento jurídico em suas raízes positivas e pré-positivas mais profundas, sendo o CP 168-A verdadeiro atentado a esta garantia fundamental-constitucional do indivíduo.

Tal impedimento, inclusive, não apenas está consubstanciado na ordem internacional globalizada, a qual o Brasil deve estar sincronizado, em razão da interdependência entre os Estados, mas, tal impedimento, também, já foi esculpido há

⁴ C.F. TÍTULO I. **Dos Princípios Fundamentais**. “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III - **a dignidade da pessoa humana**”;

tempos na CF em seu artigo 5º, inciso XLI⁵, e parágrafos 1º e 2º ⁶, todos os quais, quando operados em conjunto, impedem discriminação atentatória dos direitos e liberdades individuais.

Ora, se a CF, em seu artigo 5º, inciso LXII⁷, diz que não pode haver prisão civil por dívida, não faz sentido ser possível a existência de prisão penal por dívida, pois lei que proíbe o menos (esfera civil) não pode proibir o mais (esfera penal).

Além disso, como todos sabemos, a exceção prevista na norma constitucional da prisão por dívida em razão de não adimplemento de obrigações alimentícias *imediatas* deve passar pela análise da *voluntariedade e da inescusabilidade* ou não do inadimplemento da obrigação. Como todos sabemos, aquele que, por exemplo, deve pagar pensão alimentícia ao filho menor ou ex-cônjuge, só o deve *quando isto não for impeditivo de sua própria subsistência*. Ora, como se demonstrará no decorrer deste estudo, o responsável tributário que se encontra em situação de crise financeira não está obrigado a atentar contra sua própria subsistência para proteger bem *futuro* de outrem e, muito menos, está obrigado a ter que salvar este bem futuro em detrimento do bem alimentar presente deste empregado.

É preciso reiterar: *o patrimônio (capital, coisa) nunca pode estar acima da liberdade do indivíduo (dignidade humana)*, a qual, no final das contas, é o que produz, constrói, este próprio patrimônio, sendo inclusive incoerente prender alguém por dívida em razão da redução que isto causará na capacidade deste alguém produzir recursos para saldar seu débito. *De um ponto de vista puramente lógico, econômico, é absurdo extinguir a fonte que pode satisfazer o crédito previdenciário.*

⁵ C.F. TÍTULO II. Dos **Direitos e Garantias Fundamentais**. CAPÍTULO I DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS. “**Art. 5º**. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:...**XLI** - a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”;

⁶ C.F. TÍTULO II. Dos **Direitos e Garantias Fundamentais**. CAPÍTULO I DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS. “**Art. 5º. § 1º** - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata; **§ 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.”;

⁷ C.F. TÍTULO II. Dos **Direitos e Garantias Fundamentais**. CAPÍTULO I. DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS. “**Art. 5º. LXVII** - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”;

Também é preciso lembrar que (i) um indivíduo preso, além de ter muito mais dificuldade para saldar suas dívidas, pois se torna menos produtivo, traz para a sociedade um custo, tanto financeiro como comportamental, como as contemporâneas teorias da pena nos ensinam; e (ii) lembrar que estamos a dissertar sobre o direito fundamental de liberdade, expresso na CF, que deve ser sempre tutelado de modo imediato por força dos já aludidos dispositivos constitucionais (artigo 5º, incisos LXII e XLI, parágrafos 1º e 2º).

Nesta linha de argumentação sobre a inconstitucionalidade do CP 168-A, Clèmerson Merlin Clève expressa: “A simples tipificação como crime da conduta omissiva do sujeito passivo tributário (contribuinte ou responsável) não é compatível com o texto constitucional à luz de uma leitura mais sofisticada e, especialmente, compromissada com a efetividade da Constituição, assim como dos direitos fundamentais que ela proclama...é evidente que o legislador se houve com excesso. Ele não está a tipificar a conduta fraudulenta, o abuso de confiança (como faz a lei penal-tributária portuguesa, v.g., ou a legislação brasileira revogada), a apropriação em proveito próprio, mas apenas, através de um tipo omissivo próprio, a conduta (no sentido genérico), que consiste em não pagar (satisfazer) obrigação tributária...A medida, pois, é desproporcionada, agredindo o princípio da justa medida. É por isso mesmo, excessiva, desmedida, desajustada, irracional e desarrazoada, resultando na aniquilação injustificada do direito de não-sujeição à privação da liberdade por dívida, previsto no art. 5º, LXVII, da Lei Fundamental da República. Neste ponto é preciso lembrar que o interesse protegido pela norma penal (arrecadação do Estado) não é suficiente para justificar a aniquilação do direito fundamental. Reitere-se: o poder de legislar não implica o de destruir!”⁸.

Além disso, como é o Estado que gere o recurso oriundo das contribuições previdenciárias dos empregados e o aloca com vistas ao melhor benefício possível para todos, não pode este mesmo Estado utilizar-se de *meios penais para aumentar esta arrecadação*, pois, quando faz isto, está punindo penalmente uns porque estes uns não tiveram sucesso em gerar capital para repartir com os outros, o que, obviamente, não

⁸ CLÈVE, CLÈMERSON MERLIN. Contribuições previdenciárias. Não recolhimento. RT: nº 736, 1997. pp. 511 e 525.

traria benefícios para ninguém ante a insegurança jurídica e econômica que se instaura nesta situação.

É claro, portanto, que a *redação ampla e precária do CP 168-A* atenta contra a CF em seus aspectos mais fundamentais e, ao contrário de fomentar o desenvolvimento democrático (que deve ser a finalidade de toda e qualquer norma), acaba por emperrá-lo via desrespeito de direitos fundamentais, via desrespeito da própria dignidade humana, a qual, segundo o filósofo Kant, “*seres racionais estão... todos submetidos a esta lei que manda que cada um deles jamais se trate a si mesmo ou aos outros simplesmente como meios, mas sempre simultaneamente como fins em si... aquilo que constitui a condição só graças à qual qualquer coisa pode ter um fim em si mesma, não tem somente um valor relativo, isto é, um preço, mas um valor íntimo, isto é dignidade.. a moralidade, e a humanidade enquanto capaz de moralidade, são as únicas coisas que têm dignidade*”⁹.

1.3. O CP 168-A atenta contra o direito alimentar *imediato* da pessoa humana

Mas não é só. Como a razão do ser humano mediano nos diz que a fonte alimentar *imediata* do responsável tributário (geralmente o sócio-administrador-empresário) também é proveniente de seu trabalho, tem-se, por conclusão lógico-constitucional, que ele também deve ter garantido seu direito alimentar resultante do seu trabalho, *o que não acaba ocorrendo quando o mesmo é indiciado por infração ao CP 168-A (que prevê pena de reclusão) em situação na qual a empresa está no prejuízo e só pode pagar ao empregado a quantia que tal empregado, em tendo sua contribuição recolhida ou não, estaria recebendo.*

É importante frisar que o direito alimentar *imediato* deste empregado não está sofrendo dano iminente com o não recolhimento da contribuição, mas o do administrador está, pois a reclusão afeta diretamente o seu direito de trabalhar para adquirir seu alimento e o alimento dos seus.

⁹ KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Tradução de Artur Morão. Lisboa: Edições 70. p. 76, 77.

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

Tal responsável tributário está, assim, sendo punido por algo que não causou, visto que ele só pode repassar se recolher, e só pode recolher se existir capital para tanto, sendo obviamente inconstitucional considerar sua liberdade e seu direito alimentar *imediate* (*que será diretamente atacado pela perda da liberdade*) menos importante do que o direito alimentar *futuro* do empregado. Tais direitos nunca nem poderiam se equivaler, pois os bens protegidos pelos dois primeiros são presentes e iminentes e o bem jurídico protegido pelo último é futuro e hipotético.

1.4. O CP 168-A atenta contra o trabalho humano e à livre iniciativa

A CF, em seu artigo 170¹⁰, vem nos demonstrar que além de estarmos em um Estado Social-Democrático, estamos também em um Estado Liberal-Democrático de Direito, ao ditar acerca da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa, devendo ser entendido trabalho humano em sentido *lato*, o qual abarque tanto o trabalho realizado pelo empregado quanto o trabalho realizado pelo responsável tributário, que, em grande parte dos casos enquadrados no tipo penal sob análise, acaba, como já dito, sendo o sócio-empresendedor que administra a pessoa jurídica empregadora e que está sofrendo um processo criminal por não recolhimento do tributo em razão de dificuldade financeira da empresa, *dificuldade que, por vezes, está fora de seu controle*, tendo em vista as naturais crises de alguns setores do mercado e a dificuldade de obtenção de crédito no sistema bancário, o qual cobra juros altíssimos e, como o próprio Judiciário averigua, muitas vezes ilegais.

¹⁰ C.F. TÍTULO VII. Da Ordem Econômica e Financeira. CAPÍTULO I. DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA. “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:...”;

O risco da livre iniciativa passa a ser composto por um elemento que tem a potencialidade de diminuir a liberdade fundamental de locomoção do indivíduo que arrisque empreender e não logre sucesso suficiente em sua empreitada que o permita pagar e recolher as contribuições dos empregados.

Desta forma, a amplitude e inconstitucionalidade da redação do CP 168-A pode acarretar em situação absurda: além do risco oriundo da possibilidade de perda e de ganho do empreendimento, o empreendedor passa a estar sob o risco de infringir uma responsabilidade penal em razão de seu negócio dar prejuízo. O fracasso do empreendedor passa a ser punido penalmente.

2. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-PENAL II

2.1. Da inexigibilidade de conduta diversa em razão de estado de necessidade

Os artigos 23¹¹ e 24¹² do CP devem nortear a análise dos tipos penais específicos, pois estão na Parte Geral do *Codex*. A crise financeira na empresa é uma espécie de estado de necessidade em que o responsável tributário se encontra e que deve suspender a antijuridicidade da norma do CP 168-A.

Fernando Capez ensina que o estado de necessidade é: “causa de exclusão da ilicitude da conduta de quem, não tendo o dever legal de enfrentar uma situação de perigo atual, a qual não provocou por sua vontade, sacrifica um bem jurídico ameaçado por esse perigo para salvar outro, próprio ou alheio, cuja perda não era razoável exigir. No estado de necessidade existem dois ou mais bens jurídicos postos em perigo, de modo que a preservação de um depende da destruição dos demais. Como o agente não criou a situação de ameaça, pode escolher, dentro de um critério de razoabilidade ditado pelo senso comum, qual o salvo.”¹³.

¹¹ **CP. Parte Geral.** Título II. Do Crime. **Exclusão da Ilicitude.** “Art. 23. Não há crime quando o agente pratica o fato: I - em **estado de necessidade**”;

¹² **CP. Parte Geral.** Título II. Do Crime. **Exclusão da Ilicitude.** “Art. 24. Considera-se em **estado de necessidade** quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se”;

¹³ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal, volume 1: parte geral. 9ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2005.

Magalhães Noronha nos esclarece com precisão a impossibilidade do ente estatal intervir em situação de necessidade, dizendo que, em tal estado: “existe...um conflito de bens-interesses. A ordem jurídica, considerando a importância deles igual, aguarda a solução para proclamá-la como legítima. É óbvio que, na colisão de dois bens igualmente tutelados, o Estado não pode intervir, salvando um e sacrificando outro. Há de manter-se em expectativa, à espera que se resolva o conflito”¹⁴.

Ora, é evidente que o administrador, cuja empresa não possui recursos suficientes para pagar e recolher a contribuição previdenciária dos empregados, terá que escolher sacrificar um de dois bens jurídicos destes empregados, pois ele deverá escolher entre o bem alimentar imediato, presente, e o bem alimentar futuro e hipotético consubstanciado nas contribuições previdenciárias.

A *razoabilidade*, obviamente, vai indicar que a proteção do primeiro bem deve ser aquela escolhida, pois há atualidade e inevitabilidade do perigo, além da involuntariedade em sua causação e da inexigibilidade do sacrifício do bem ameaçado, o qual é um direito alimentar imediato porque necessário para a preservação da vida do empregado.

O Tribunal Federal da 3ª Região, já adotou tal posicionamento: “Admite-se a absolvição, pela aplicação do princípio da inexigibilidade de conduta diversa, ao agente que deixa de repassar à autarquia previdenciária as contribuições descontadas dos salários de seus empregados, quando verificada através dos dados coligidos na instrução probatória a penúria do microempresário, face à grave crise financeira, causada por atos e fatos alheios à sua vontade, compelindo-o a abater-se do compromisso fiscal a fim de poder honrar os seus encargos para com os funcionários.” (RT 744/696-7).

A inconstitucionalidade do CP 168-A é em tão alto grau que se o empregador resolvesse escolher não salvar o direito alimentar imediato do empregado (que é o que o mantém vivo) para poder salvar o capital destinado à contribuição previdenciária, que protege um bem futuro deste empregado, em outras palavras, se o empregador optasse por não pagar seu empregado para poder pagar ao Estado, e se tal empregador, em

¹⁴ NORONHA, Edgard Magalhães. Direito Penal. São Paulo: Saraiva, 1977-78. p. 194;

hipótese, não estivesse em estado de necessidade, ele poderia ser enquadrado no CP 203¹⁵, que possui pena de detenção, ao invés de ser enquadrado no CP 168-A, que prevê reclusão. Assim, é mais grave segundo o CP 168-A não pagar o Estado do que o alimento imediato, mensal, do empregado.

O CP 203 traz uma redação interessante e que pode servir de modelo para uma possível modificação do CP 168-A, visto que ela dispõe sobre a *necessidade de se fazer prova de fraude* ou violência por parte do empregador para que a conduta deste possa ser enquadrada no tipo legal. É um requisito, uma exigência para que se possa considerar frustrado um direito.

Ninguém pode ser punido em razão de algo que não tem culpa, pois deve existir uma relação de causalidade entre os efeitos do crime e a conduta do agente pautada na vontade deste de realizar esta conduta, que no caso do CP 203 é a vontade de fraudar e no caso do CP 168-A *deve ser* a vontade de apropriar-se indebitamente, ilegalmente, o que se evidencia pela própria localização do artigo dentro do *Codex*: Parte Especial, Título II (Dos crimes contra o patrimônio), Capítulo V (Da apropriação indébita).

Ademais, não é razoável exigir sacrifício próprio do responsável tributário, quando não se verifica da parte deste intuito de se enriquecer ilicitamente. Isto porque, se ele for sócio, naturalmente já terá sido afetado pela situação financeira deficitária da empresa, e não pode ser obrigado a se desfazer de patrimônio próprio, já afetado pela crise, em razão da separação entre o patrimônio da pessoa física do sócio e o da pessoa jurídica, separação esta que o legislador positivou justamente com o objetivo de viabilizar o risco do empreendedorismo. E se o responsável tributário não for sócio, mas só administrador, as mesmas razões devem ser aplicadas.

¹⁵ **C.P. TÍTULO IV. DOS CRIMES CONTRA A ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.** Frustração de direito assegurado por lei trabalhista. “**Art. 203** - Frustrar, mediante fraude ou violência, direito assegurado pela legislação do trabalho: Pena - detenção de um ano a dois anos, e multa, além da pena correspondente à violência. § 1º Na mesma pena incorre quem: I - obriga ou coage alguém a usar mercadorias de determinado estabelecimento, para impossibilitar o desligamento do serviço em virtude de dívida; II - impede alguém de se desligar de serviços de qualquer natureza, mediante coação ou por meio da retenção de seus documentos pessoais ou contratuais. § 2º A pena é aumentada de um sexto a um terço se a vítima é menor de dezoito anos, idosa, gestante, indígena ou portadora de deficiência física ou mental”.

Porém, a redação ampla e inconstitucional do CP 168-A, ao trazer o perigo de uma sanção penal, diz ao responsável tributário que se encontra em grave crise financeira que *ou* ele teria que deixar de pagar o empregado para pagar o Estado, *ou* que ele teria que ir além da atitude de proteger o direito alimentar imediato do empregado sacrificando o seu próprio.

Obviamente, o responsável tributário não está obrigado a tomar nenhuma destas duas atitudes, pois a primeira equivaleria a prejudicar imediatamente outrem de modo gravíssimo e a segunda equivaleria a atentar contra si mesmo, algo a que ninguém, naturalmente, está obrigado a fazer.

Thomas Hobbes, um filósofo geralmente considerado como defensor do absolutismo estatal, nos ensina, já no século XVII, que a nossa própria natureza nos impede de termos atitudes que atentem contra nossa própria pessoa: “Uma Lei de Natureza (*Lex Naturalis*) é um preceito ou regra geral, estabelecido pela razão, mediante o qual se proíbe a um homem fazer tudo o que possa destruir a sua vida ou privá-lo dos meios necessários para a preservar, ou omitir aquilo que pense melhor contribuir para a preservar”¹⁶.

Portanto, o estado de necessidade se mostra como uma razão supra-legal de exclusão da ilicitude, cravada na nossa própria natureza, pois a ninguém se poderia exigir que em tal situação agisse de um modo já anteriormente determinado.

3. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-PENAL III

3.1. Da ausência de dano quando do pagamento do tributo

Para refletir sobre a inconstitucionalidade do CP 168-A temos que pensar, também, em questão de *dano efetivo* causado à sociedade e ao empregado por aquele que não recolheu o tributo devido apenas durante um determinado período. Ora, estamos a dissertar sobre capital que será utilizado pelo empregado em hipótese e no futuro.

¹⁶ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. Cap. XIV. Da primeira e segunda Leis Naturais e dos Contratos;

Assim, caso haja melhora na situação financeira da empresa, que volta a recolher este tributo, não se estará causando dano, inclusive, porque são aplicados sobre a quantia devida altíssima multa e juros, que representam, com certeza econômica, muito maior aumento do que aquele propiciado pelo Estado na administração destes recursos.

O CP 168-A, § 2º¹⁷ diz que é extinta a punibilidade se a quantia é paga antes da ação fiscal. Tal redação, evidentemente, é inconstitucional, pois, caso haja o pagamento, como acima explicitado, não haverá dano algum ao contribuinte. Assim, mesmo que se continue absurdamente a se considerar o fato previsto no CP 168-A como crime, ao menos se deve entender que a extinção da punibilidade pelo pagamento dos valores devidos tenha uma aplicabilidade em qualquer momento, mesmo com a ação penal já iniciada e em grau recursal. A mesma crítica de inconstitucionalidade vale para o CP 168-A § 3º¹⁸.

No sentido da extinção da punibilidade quando do pagamento do tributo, têm-se o artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei 10.684/03¹⁹, o qual é comentado por Fernando Capez do seguinte modo: “Já não há nenhum limite temporal consubstanciado na expressão ‘antes do recebimento da denúncia’ ou ‘antes do início da ação fiscal’, de forma que o pagamento realizado até mesmo em grau recursal extingue a punibilidade do agente”²⁰.

¹⁷ **C.P. TÍTULO II. DOS CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO. CAPÍTULO V. DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. “Art. 168-A. § 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.”;**

¹⁸ **C.P. TÍTULO II. DOS CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO. CAPÍTULO V. DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. “Art. 168-A. § 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...”;**

¹⁹ **Lei 10.684/03. “Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”.**

²⁰ CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal. Vol. 2: parte especial: dos crimes contra a pessoa a dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos (arts. 121 a 212). 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

E é este o posicionamento contemporâneo do Supremo Tribunal Federal, oriundo de votação unânime: “STF. HC 81.929-0/RJ. EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime Tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art.9º da Lei federal nº 10.648/03...O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.”.

Este mecanismo de extinção da punibilidade reconhecido pelo Estado, tanto na sua esfera legislativa quanto judiciária, é a prova definitiva que o ente estatal está se utilizando de meios penais apenas para arrecadar tributos, pois demonstra que há reconhecimento da ausência de dano efetivo para empregado quando o tributo é restituído e, conseqüentemente, demonstra explicitamente, ao relacionar diretamente a dívida com o dano, que o ente estatal está a restringir a liberdade humana em razão de dívidas, algo que ele próprio proíbe.

4. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-PENAL IV

4.1. O dolo específico e o CP 168-A

O juiz Guilherme de Souza Nucci ensina acerca do CP 168-A que: “não se pode admitir que inexista elemento subjetivo do tipo específico, consistente na especial vontade de se apossar de quantia pertencente ao INSS. Transformar o crime previdenciário num delito de mera conduta, sem qualquer finalidade especial, seria indevido, porque transformaria a lei penal num instrumento de cobrança. Assim, o devedor que, mesmo sem intenção de se apropriar da contribuição, deixasse de recolhê-la a tempo, ao invés de ser executado pelas vias cabíveis, terminaria criminalmente processado e condenado. Haveria nítida inconstitucionalidade da figura típica, pois a Constituição veda prisão civil por dívida, e o legislador, criando um modelo legal de conduta proibida sem qualquer *animus rem sibi habendi*, estaria buscando a cobrança de uma dívida civil através da ameaça de sancionar penalmente o devedor. Entretanto, demandando-se o dolo específico – a vontade de fraudar a previdência, apossando-se do

que não lhe pertence -, deixa de existir mera cobrança de dívida, surgindo o elemento indispensável para configurar o delito previdenciário”²¹.

Há de se concordar que, sob a vigência desta norma penal inconstitucional, a interpretação mínima para que se cause menos dano possível aos direitos fundamentais é a acima transcrita, com a ressalva de que o magistrado confundiu a pessoa a quem pertence o capital, que não é o INSS, mas, sim, o empregado.

No entanto, precisamos ir além.

Para pensar acerca da necessidade de dolo específico, é preciso lembrar parte da mecânica básica de funcionamento do tributo, segundo a qual a contribuição previdenciária sobre a folha de salários é arcada pelo empregador, sendo que o empregado não pode dispor do capital que em seu nome é entregue para o Estado administrar, por força de lei. Além disso, é preciso lembrar que esta mecânica ganha viabilidade operacional quando o recolhimento é feito na fonte.

Ora, o capital nem chegou a estar na posse do empregado, pois isto a lei não permite (retenção na fonte), apesar de a tal empregado o dinheiro da contribuição pertencer.

Assim, não há como inverter ilegalmente a posse daquilo que não estava na posse de outrem. Quem sempre possui o bem objeto da contribuição previdenciária é o empregador e, como todos sabemos, ninguém pode cometer crime contra si mesmo.

Ou seja, do ponto de vista estritamente técnico, o sistema implantado pelo legislador tributário impede enquadramento de conduta no conceito penal de apropriação indébita. O correto, portanto, seria se utilizar de um conceito como fraude.

5. DIMENSÃO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA

²¹ NUCCI, Guilherme de Souza. Código penal comentado. 5. ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

5.1. Inconstitucionalidade por atentado aos princípios da não confiscalidade e da capacidade contributiva objetiva econômica (ability in pay)

Parece ter ficado claro ao longo deste estudo que o empregador, especificamente no caso da contribuição previdenciária do empregado, é o contribuinte de fato, econômico, e, ao mesmo tempo, é o contribuinte de direito (o responsável pelo recolhimento).

Já o empregado é quem capitaliza o Estado no presente de modo indireto, ou seja, em troca da promessa feita pelo ente estatal de garantia do futuro para aquele que nele investir, demonstrando tal fato que, empregador e empregado capitalizam o Estado, o último ao deixar de utilizar um dinheiro presente (modo indireto), aquele ao pagar este dinheiro (modo direto).

É importante lembrar que quem é empregado com carteira assinada não possui escolha de adesão ou não à Previdência, sendo tal imposição estatal dada por lei.

Assim, podemos dizer que o Estado é constituído *para* a sociedade civil (causa teleológica) *a partir dos* tributos pagos por esta (causa material), os quais são recolhidos *por* força de lei (causa formal) pelos empregadores e pelos empregados (causas motrizes).

E esta mecânica de constituição e funcionamento do Estado é necessária.

Porém, nela não pode haver desrespeito ao *princípio de vedação do confisco*, que possui como escopo impedir oneração excessiva ao contribuinte, considerada esta como aquela que o endivida mesmo quando endividado já está, ou seja, que cobra contribuição de quem não tem para dar. Obviamente, a prova da *incapacidade contributiva objetiva econômica* cabe aquele que tem a capacidade objetiva jurídica, ou seja, cabe aquele que é responsável, por lei, pelo recolhimento e repasse do tributo.

Assim, o Estado não pode cobrar tributo de empresa que dê prejuízo, pois esta não tem riqueza para capitalizar o Estado e nem pode cobrar dos funcionários, pois estaria a cobrar sobre capital que ainda não lhes foi dado porque *ainda não se conseguiu*

produzi-lo. Reiterando: trazer mais uma dívida para alguém que já está endividado é abusivo e inconstitucional.

Quando o Estado toma estas atitudes, as quais realiza via CP 168-A, como demonstram os inúmeros processo de apropriação indébita previdenciária existentes, ele está a confiscar, pois está produzindo dano a quem já está sob dificuldade financeira e, portanto, fragilizado, apenas em razão da sua vontade arrecadatória.

E como a História já nos demonstrou, quando a vontade estatal se vale de restrição da liberdade individual, do ser humano, para se satisfazer, tem-se uma inversão: o Estado é transformado *de* instrumento que possibilita a felicidade e completude do ser humano *para* instrumento que dissemina o terror, ao ser transformado em um fim em si mesmo, ou seja, o Estado para o Estado, ao invés do Estado para o ser humano.

Portanto, (i) a mensuração do volume de recursos econômicos que o contribuinte possui para satisfazer seu débito, *em oposição contábil* (ii) a necessidade que o contribuinte de fato tem de tais recursos para sobreviver (que é o mesmo que não crescer nem diminuir) é o meio que deve ser utilizado para a averiguação da obrigatoriedade ou não do recolhimento e repasse do tributo ao ente estatal em cada caso concreto.

Em outras palavras, o contribuinte precisar estar solvente de modo suficiente a satisfazer o débito tributário, para que exista possibilidade de cobrança do tributo por parte do Estado, pois, se isto não for adotado como conduta necessária a um Estado de Direito, estar-se-á permitindo o confisco e desrespeitando o princípio da isonomia tributária, deste modo, estar-se-á a atentar contra a Constituição Federal, em seus artigos 145, § 1º²² e 150²³.

²² C.F. TÍTULO VI. Da Tributação e do Orçamento. CAPÍTULO I. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. Seção I. DOS PRINCÍPIOS GERAIS. Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

É importante lembrar que o princípio explicitado na norma positiva é o reflexo de uma substância ético-cultural permeada na sociedade enquanto anseio, enquanto vontade, enquanto construção cultural e, de modo mais intenso, podemos dizer que o princípio explicitado na norma positiva é o reflexo até mesmo de um direito pressuposto, natural. Assim, é possível facilmente vislumbrar a importância de se respeitar tal princípio.

CONCLUSÃO

Após termos demonstrado:

1. que quem arca com os custos da contribuição previdenciária na cadeia econômica é o empregador, pois o salário do empregado é pago por este e tal empregado nem sequer chega a ter a posse do capital destinado para o recolhimento do tributo;
2. que todo e qualquer indivíduo possui o direito de não ser preso por dívida, possui o direito de ter o seu alimento protegido e possui o direito ao trabalho e a livre iniciativa;
3. que o responsável tributário pode estar imerso em estado de necessidade que enseje inexigibilidade de conduta diversa no condizente ao não recolhimento do tributo;
4. que a inconstitucionalidade do CP 168-A é em tão alto grau que se torna mais favorável ao empregador que está em crise financeira, do ponto de vista penal, não pagar o alimento imediato do empregado do que ajudar na capitalização presente do Estado via recolhimento do alimento futuro e hipotético deste empregado;

²³ C.F. TÍTULO VI. Da Tributação e do Orçamento. CAPÍTULO I. DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. Seção I. DOS PRINCÍPIOS GERAIS. Seção II. DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: **II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, IV - utilizar tributo com efeito de confisco;**”

5. que o empregador em crise financeira não comete crime de apropriação indébita previdenciária, pois não tem como repassar (ou não) para o Estado algo que não tem;

6. que a dívida como causa de pena atenta contra a dimensão positiva de norma constitucional e contra as dimensões ético-cultural e econômica da sociedade contemporânea, permeadas no mundo concreto dos fatos, da *praxis*;

7. que a extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva do Estado apenas com o pagamento integral do débito reflete permissão da prisão por dívidas, o que é insconstitucional em razão de violação do princípio da dignidade humana e de violação de direitos fundamentais positivados;

8. que se existir recurso econômico (riqueza), há de se atentar ainda que, para enquadramento de conduta no CP 168-A, é necessário averiguar a existência de dolo do agente em se apropriar de algo que não era seu, com intenção de fazer este algo permanecer em sua posse;

9. que tecnicamente o legislador tributário impediu a operacionalização do conceito de apropriação indébita e que o correto seria positivar a conduta daquele que não repassa as contribuições previdenciárias efetivamente descontadas do salário do empregado em termos de fraude;

10. e que é vedado cobrar algo de quem não tem para dar, sendo inconstitucional endividar mais quem já está endividado em razão de recolhimento de tributos;

torna-se clara a inconstitucionalidade do CP 168-A, bem como, torna-se clara a necessidade de modificação de seu posicionamento no CP e a necessidade de adequação de sua redação à CF, devendo nela serem acrescentados termos que vinculem a possibilidade de aplicação da pena apenas quando houver possibilidade de recolhimento do tributo e fraude, sendo uma possível redação constitucionalizadora de tal norma penal aquela que carregue a mesma semântica da seguinte redação: “*Deixar de repassar à previdência social as contribuições descontadas das folhas dos empregados, no prazo*

e forma legal ou convencional, desde que o agente repassador tenha o capital suficiente para tal recolhimento e, de modo intencional e fraudulento, não o efetue, com vistas a enriquecimento próprio. Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

BIBLIOGRAFIA

- CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal, Vol 1: parte geral. 9ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2005;

_____. Curso de Direito Penal. Vol. 2: parte especial: dos crimes contra a pessoa a dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos (arts. 121 a 212). 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005;

- CLÈVE, CIÊMERTON MERLIN. Contribuições previdenciárias. Não recolhimento. RT: nº 736, 1997;

- HOBBS, Thomas. Leviatã. São Paulo: Martins Fontes, 2003

- KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. Tradução de Artur Morão. Lisboa: Edições 70.

- FERRAGUT, MARIA RITA e NEDER, MARCOS VINÍCIUS, coordenadores. Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007;

- NORONHA, Edgard Magalhães. Direito Penal. São Paulo: Saraiva, 1977-78;

- NUCCI, Guilherme de Souza. Código penal comentado. 5. ed, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005

PUBLICAÇÃO: Texto originalmente publicado no *JusNavigandi* em 13.08.2008.
Visite em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11600> .

É PERMITIDA A REPRODUÇÃO DO PRESENTE MATERIAL, DESDE QUE SEJAM MENCIONADOS EXPRESSAMENTE OS DIREITOS AUTORAIS RESERVADOS PARA RAFAEL AUGUSTO DE CONTI.

PARA CITAR: “CONTI, Rafael Augusto De. DEMONSTRAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA NORMA PENAL DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA A PARTIR DE UM ESTUDO INTERDISCIPLINAR: DIREITOS HUMANOS, LEGISLAÇÃO E ECONOMIA. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 12, n. 1869, 13 ago. 2008. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11600>>. Acesso em: X de X de 200X” ou “Disponível em: <http://www.rafaeldeconti.pro.br>. Acesso em: X de X de 200X.”

ADVERTÊNCIA: As interpretações e análises constantes do presente artigo são de responsabilidade do autor, não representando a posição de nenhuma Pessoa Jurídica a que ele esteja vinculado.