

ANDREAS EISELE

APROPRIAÇÃO INDÉBITA
E
ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre em Direito do
Estado junto ao programa de Pós-Graduação
em Direito, Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. René Ariel Dotti

CURITIBA

2000

ANDREAS EISELE

**APROPRIAÇÃO INDÉBITA
E
ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO**

Dissertação apresentada como requisito parcial
à obtenção do grau de Mestre em Direito do
Estado junto ao programa de Pós-Graduação
em Direito, Setor de Ciências Jurídicas,
Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. René Ariel Dotti

CURITIBA

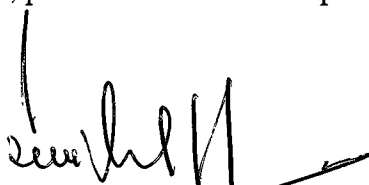
2000

ANDREAS EISELE

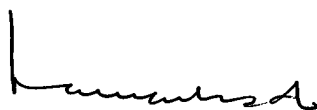
**APROPRIAÇÃO INDÉBITA
E
ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO**

Dissertação aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito do Estado junto ao programa de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, por comissão formada pelos professores:

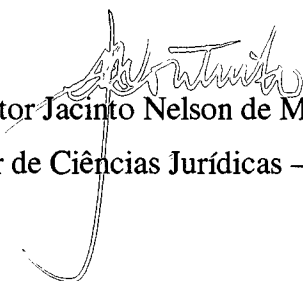
Orientador:



Professor Doutor René Ariel Dotti
Setor de Ciências Jurídicas – UFPR



Professor Doutor Luiz Alberto Machado
Setor de Ciências Jurídicas – UFPR



Professor Doutor Jacinto Nelson de Miranda Coutinho
Setor de Ciências Jurídicas – UFPR

Curitiba, 25 de setembro de 2000.

CURITIBA

2000

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO:.....	07
PARTE I – DELIMITAÇÃO DO TEMA:.....	11
CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PENAL;.....	12
Seção I – DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO;...	13
Seção II – ILÍCITO TRIBUTÁRIO E ILÍCITO PENAL;.....	15
Seção III – ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO;.....	15
Seção IV – CARÁTER SANCIONADOR DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO;...	18
CAPÍTULO II – DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA;.....	21
Seção I – DESCAMINHO;.....	23
Seção II – FRAUDE;.....	24
A) OBJETO MATERIAL GENÉRICO;.....	25
B) O TRIBUTO COMO OBJETO MATERIAL;.....	26
C) A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL COMO OBJETO MATERIAL;.....	27
Seção III – APROPRIAÇÃO INDÉBITA/INADIMPLÊNCIA;.....	28
PARTE II – NATUREZA, CONTEÚDO E ESTRUTURA DO TIPO PENAL;.....	30
CAPÍTULO I – FORMAÇÃO DO DIREITO;.....	31
CAPÍTULO II – LEGALIDADE;.....	32
CAPÍTULO III – ESTADO DE DIREITO;.....	33
CAPÍTULO IV – TIPO PENAL;.....	35
CAPÍTULO V – ELEMENTOS DO TIPO;.....	36
CAPÍTULO VI – TAXATIVIDADE;.....	39
CAPÍTULO VII – REFERENCIAIS DO TIPO;.....	41
CAPÍTULO VIII – ESTRUTURA DO TIPO;.....	42
CAPÍTULO IX – TIPICIDADE E JUÍZO DE TIPICIDADE;.....	44
CAPÍTULO X – EQUIPARAÇÃO NO TIPO;.....	44
Seção I – ESTRUTURA LÓGICA;.....	45
Seção II – TIPO BÁSICO E DERIVADO;.....	48

Seção III – ADEQUAÇÃO TÍPICA MEDIATA;.....	49
Seção IV – TIPO ABERTO;.....	50
Seção V – INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA;.....	51
CAPÍTULO XI – REMISSÃO DE PENA;.....	52
CAPÍTULO XII – HISTÓRICO DA EQUIPARAÇÃO LEGAL ENTRE APROPRIAÇÃO INDÉBITA E CRIME TRIBUTÁRIO;.....	53
Seção I – INFLAÇÃO LEGISLATIVA;.....	54
CAPÍTULO XIII – MUDANÇA DA ESTRUTURA TÍPICA DO CRIME TRIBUTÁRIO;.....	56
CAPÍTULO XIV – O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL;.....	57
PARTE III – ANÁLISE DAS ELEMENTARES DOS TIPOS REFERENTES À APROPRIAÇÃO INDÉBITA/INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL;.....	60
CAPÍTULO I – A APROPRIAÇÃO INDÉBITA;.....	61
Seção I – HISTÓRICO;.....	61
Seção II – ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO DESCRITO NO ART. 168 DO CÓDIGO PENAL;.....	63
Seção III – OBJETIVIDADE JURÍDICA;.....	65
Seção IV – CONDUTA;.....	65
Seção V – ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO;.....	68
CAPÍTULO II – A OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS INDIRETOS OU DEVIDOS POR AGENTES DE RETENÇÃO;.....	69
Seção I – HISTÓRICO;.....	70
Seção II – ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO DESCRITO NO ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90;.....	72
Seção III – OBJETIVIDADE JURÍDICA;.....	75
Seção IV – CONDUTA;.....	76
A) IR E ISS;.....	80
B) IOF E CPMF;.....	84
C) IPI E ICMS;.....	88
Seção V – ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO;.....	95
CAPÍTULO III – A OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS POR AGENTES DE RETENÇÃO (LEGALMENTE DENOMINADA COMO APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA);.....	98
Seção I – HISTÓRICO;.....	98
Seção II – ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO DESCRITO NO ART. 168 – A DO CÓDIGO PENAL;.....	101

A) O <i>CAPUT</i> ;	102
B) O § 1º, INCISO I;	109
C) O § 1º, INCISO II;	110
D) O § 1º, INCISO III;	111
Seção III – OBJETIVIDADE JURÍDICA;	112
Seção IV – CONDUTA;	112
Seção V – ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO;	116
PARTE IV – A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO;	117
CAPÍTULO I – A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988;	121
Seção I – CONCEITO DE PRISÃO CIVIL;	123
Seção II – CONCEITO DE DÍVIDA;	128
Seção III – SÍNTESE DAS ELEMENTARES DO ARTIGO 5º. INCISO LXVII;...	129
CAPÍTULO II – A CONVENÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS;	130
Seção I – INTERPRETAÇÃO LITERAL;	134
Seção II – INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA;	135
Seção III – INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA;	136
Seção IV – INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA;	138
Seção V – CONTEÚDO DA NORMA DO ARTIGO 7, ITEM 7;	143
CONCLUSÕES;	144
BIBLIOGRAFIA;	146

INTRODUÇÃO

O Estado necessita auferir receitas para fazer frente às despesas de sua atuação, o que se verifica mais acentuadamente na área social, cuja intervenção é uma das principais funções ao mesmo conferidas pela Constituição brasileira.

As receitas estatais são doutrinariamente classificadas em originárias e derivadas, sendo as primeiras, nas palavras de BALEEIRO, “as rendas provenientes dos bens e emprêsas comerciais ou industriais do Estado”,¹ enquanto as últimas decorrem do poder de império (impositivo) do Estado, da qual são espécies os tributos e as penas pecuniárias.

Dentre as fontes de receita derivadas existentes, os tributos encontram-se em posição destacada, não apenas quanto à natureza do instituto, cuja finalidade essencial e imediata é a arrecadação de recursos ao tesouro público, mas, principalmente, por representarem, em termos de volume, uma das maiores parcelas (individualmente considerada) na receita global do Estado.

Portanto, quaisquer condutas que provoquem a indevida redução da receita derivada tributária estatal decorrente de comportamentos ilícitos, diminuem diretamente a capacidade financeira do Estado, afetando seus recursos de modo a inviabilizar o alcance de seus objetivos.

Visando resguardar a suficiência econômico/financeira do Estado para o cumprimento de seus compromissos constitucionais, a lei elevou a ordem tributária (tanto sob o aspecto da regularidade da atuação dos contribuintes quanto sob o enfoque do produto de tal atuação, consistente na receita pública) à categoria de bem jurídico de alta relevância social.

Para tanto, elegeu como valor a proteção de tal objeto, passando a tutelar criminalmente determinadas condutas que venham a afetá-lo.

Não é recente a preocupação do Estado com a repressão às condutas que caracterizam evasão fiscal, motivo pelo qual sua tutela penal foi objeto de diversos e sucessivos diplomas legais, o que se estabeleceu mediante dois grandes grupos de modalidades de condutas, quais sejam: as fraudulentas e as não fraudulentas.

Historicamente, o Direito Penal Tributário vem regulamentando as condutas fraudulentas lesivas ao Fisco, alternativamente, em estrutura similar à dos crimes de estelionato, falsidade ideológica, ou falsidade material, o que a legislação denominou de forma genérica como “sonegação fiscal”, cuja nomenclatura foi adotada pela doutrina. Paralelamente, tratava a modalidade não fraudulenta em forma legalmente equiparada à apropriação indébita.

Entre as condutas que não possuem a fraude como elementar ou meio para a obtenção do resultado, o legislador colheu algumas modalidades de evasão fiscal decorrentes de inadimplência tributária ocorridas em situações determinadas, e em face de objetos específicos, tipificando-as no campo penal.

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973, p. 131.

Entre as condutas escolhidas, encontram-se em posição de preponderância as inadimplências decorrentes da omissão de recolhimento de tributos indiretos e das prestações devidas pelos responsáveis tributários que atuam como agentes de retenção.

Para facilitar a arrecadação (e respectiva fiscalização) de determinados tributos, a lei estrutura a hipótese de incidência, conceituada por ATALIBA como “a descrição hipotética de um fato”,² e também denominada fato gerador formal (comando legal), acompanhada de deveres instrumentais (obrigações tributárias acessórias de fazer), consistentes na conduta do sujeito passivo da obrigação tributária de arrecadar, formal ou materialmente, o valor do tributo de terceira pessoa relacionada com o fato imponible (que é a realização concreta do fato descrito na hipótese de incidência, ou o fato gerador material), e que suporta sua carga econômica, retendo (ainda que formalmente) sua receita por tempo determinado na condição de depositário legal do valor para, em data específica, recolher o dinheiro aos cofres públicos.

A denominação tributos indiretos é formulada pela ciência das finanças e decorre do fato de que, em tais hipóteses, o contribuinte, também chamado “contribuinte de direito”, repassa a um terceiro a carga econômica do tributo, cobrando-a como um dos elementos componentes do preço (com destaque meramente contábil) e arrecadando-a em nome do Estado, a quem, posteriormente, repassará os valores respectivos.

O terceiro relacionado com o fato imponible e que suporta o reflexo financeiro da operação é denominado “contribuinte de fato”, não obstante não seja efetivamente considerado contribuinte sob o aspecto técnico legal da conceituação de tal posição jurídica, em face do Direito Tributário.

Agente de retenção é o sujeito passivo (responsável tributário) que pratica operação com o contribuinte e desconta ou arrecada deste o valor que o mesmo, em tese, deveria recolher ao Fisco a título de tributo ou contribuição social, em consequência da verificação do fato imponible, retendo tal valor consigo para posterior repasse.

Porém, em face de diversas circunstâncias, decorrentes da deficiente atuação empresarial do agente, de fatos externos ocasionados pela política econômica do Estado ou, até por má-fé do empresário, esse, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, pode arrecadar, recolher, descontar ou cobrar o valor do tributo ou contribuição social de terceiro em nome do Estado, e não repassar seu produto aos cofres públicos, utilizando-se do numerário para o financiamento de suas atividades.

Em algumas ocasiões, a evasão fiscal acaba sendo o caminho escolhido por alguns empresários para a captação de receita, em face do alto custo do dinheiro nas instituições de crédito, aliado à eficiência dos instrumentos de cobrança privados, decorrentes, inclusive, da prévia oneração de bens em garantia como condição do empréstimo, em contraste com a ineficiência dos instrumentos do Estado na efetivação da cobrança de seu crédito, que tampouco possui garantia prévia para o assegurar.

Devido a tal realidade, e para resguardar o patrimônio público, restringindo o interesse privado, foi tipificada penalmente a conduta de não repasse ao Estado da quantia arrecadada, recolhida, descontada ou cobrada pelo sujeito passivo da

² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 59.

obrigação tributária de terceiro a título de tributo ou contribuição social, sendo assim erigida à categoria de crime.

Tal tipificação específica decorreu de política criminal do Estado no sentido de reprimir criminalmente a conduta, que, na interpretação jurisprudencial de até então, restava atípica porque prevalecia o entendimento de que o fato não configurava a hipótese descrita como apropriação indébita pelo art. 168 do Código Penal.

Porém, a lei passou a equiparar por assimilação as condutas, dispondo constituir crime de apropriação indébita o não pagamento dos tributos indiretos ou tributos e contribuições sociais devidos por agente de retenção.

O presente trabalho surgiu da constatação de tal prática legislativa, e tem como uma de suas finalidades primordiais a análise da possibilidade jurídica da utilização da técnica de elaboração de tipos por equiparação em face das regras decorrentes da legalidade.

Portanto, serão tecidos comentários referentes à anterior forma de tratamento da matéria, na modalidade de tipos por equiparação, analisando a natureza e possibilidade lógico-jurídica de tal estrutura.

Posteriormente, será analisada a forma atual com a qual a legislação trata do tema, para se aferir eventuais semelhanças e diferenças.

Após uma intensa sucessão de diplomas legislativos regulamentando o tema, apenas com variação redacional na fórmula da tipificação penal abstrata da conduta, atualmente, duas leis dispõem sobre a matéria, uma delas abrangendo os tributos estritamente considerados (art. 2º, II, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), e a outra tratando das contribuições sociais como espécie do gênero contribuições, previstas no art. 149 da Constituição Federal (art. 168 – A do Código Penal, incluído pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000).

Entretanto, a legislação atual abandonou a técnica de equiparação das condutas, que remetia o tipo por assimilação ou em fórmula complementar à apropriação indébita, e criou tipos específicos e suficientes em si no que se refere a elementos, ressaltando, inclusive, o caráter de dívida do seu objeto (muito embora o Código Penal tenha voltado a denominar a hipótese de apropriação indébita tributária).

Ocorre que, em face da tradição do ordenamento jurídico anterior (o que gerou, inclusive, a denominação legal referente ao art. 168 – A do Código Penal), parte da doutrina e da jurisprudência vem insistindo em tratar o fato como crime de apropriação indébita.

Outra parte dos juristas, reconhecendo a autonomia do instituto, e vislumbrando em seu objeto uma espécie de dívida de valor, questiona a constitucionalidade da lei que comina como sanção, pena corporal à prática da conduta tipificada, em face da garantia constitucional de que, salvo as exceções na mesma contempladas, pelas dívidas do sujeito responde seu patrimônio e não sua pessoa, nos termos do art. 5º, LXVII, da Constituição Federal.

Paralelamente, são questionados os efeitos da ratificação, pelo Brasil, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), especialmente a eventual revogação do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (assim como a do

art. 95, “d”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991), em face do conteúdo do art. 7, item 7, da Convenção, que de forma genérica veda a detenção decorrente de dívida.

Diante de tais questionamentos e divergências, indispensável se faz a definição do conteúdo dos tipos em questão, delimitando seus elementos objetivos e subjetivos de modo a se estabelecer a identidade ou diversidade da conduta criminalmente reprovável pela Lei nº 8.137/90 e a prevista nos arts. 168 e 168 – A, ambos do Código Penal, para se aferir da aplicabilidade de regras comuns, assim como a análise da constitucionalidade e vigência dos dispositivos.

Dessa forma, o trabalho terá cunho primordialmente hermenêutico, visando esclarecer o conteúdo dos tipos penais em questão, para se estabelecer sua natureza, objeto e limites, com o que se tornará possível a aplicação dos mesmos com um maior âmbito de segurança jurídica, o que é pressuposto de fato de um efetivo Estado de Direito.

A interpretação adotará uma postura fundamentalmente dogmática, predominantemente nos termos do “sentido comum teórico”, conceituado por WARAT como a cumplicidade semiológica que indica a dimensão ideológica das verdades jurídicas.³

Tal opção não tem como finalidade admitir a neutralidade do Direito ou esconder a ideologia do intérprete, mas, visa evitar um aprofundamento crítico que pressupõe a análise política e econômica do Estado, e sua relação com a comunidade (sociedade civil) e o mercado, o que poderia desviar o objetivo central do trabalho, privilegiando uma abordagem sociológica que, não obstante se relacione e interfira na própria dogmática, possui métodos e categorias peculiares cuja amplitude merece tratamento específico.

³ WARAT, Luiz Alberto. **Introdução geral ao Direito**. v. I. Porto Alegre: safe, 1994, p. 13-14.

PARTE I – DELIMITAÇÃO DO TEMA

Antes de iniciar a análise dos elementos componentes do tipo penal, algumas distinções e esclarecimentos se fazem pertinentes de modo a evitar dúvidas acerca da especificidade do objeto a ser apreciado e a forma de tal apreciação.

Possuindo a abordagem caráter hermenêutico, quando da análise do conteúdo do preceito normativo positivado, será levado em primordial consideração o método interpretativo (ou técnica de interpretação) lógico-sistemático.

A preponderância do método hermenêutico lógico-sistemático se amolda à orientação de ATALIBA, quando adverte que “qualquer proposta exegética objetiva e imparcial, como convém a um trabalho científico, deve considerar as normas a serem estudadas em harmonia com o contexto geral do sistema jurídico”.⁴

Quanto ao método literal (filológico), sendo o requisito ou pressuposto de qualquer interpretação do ordenamento jurídico positivado (especialmente nos sistemas da família romano-germânica), serve de elemento delimitador do campo interpretativo.

Considerado o Direito como um “sistema de linguagem”, conforme concepção adotada por CARVALHO,⁵ pode-se dizer, no caso, que a análise se pautará em princípio pelo estudo da sintaxe (relação existente entre os signos entre si) e da semântica (relação entre os signos e o objeto), em termos de uma divisão semiótica.

A pragmática, tomada como a relação entre os signos e seus usuários, ou, o sentido no qual o signo é utilizado, ou seja, a acepção concreta pela qual se toma um significado pelos usuários dos signos, e que, neste trabalho, é representada primordialmente pela jurisprudência, não será um objeto principal de análise (embora à mesma seja feita referência, de caráter ilustrativo), pois, devido à controvérsia que a matéria tem suscitado, os fundamentos pelos quais as decisões têm se pautado não encontram na coerência científica seu principal alicerce, mas em posturas ideológicas preconcebidas, cuja análise demandaria a adoção de uma perspectiva diversa da adotada no presente trabalho.

Ilustrando a situação, BRUM, após ressaltar a problemática ideológica que envolve a atividade judicial e que constitui o Direito Concreto, salienta que os motivos que levam o aplicador da lei a tomar determinada decisão podem derivar tanto da “repugnância que determinado delito (em si) provoca no espírito do juiz”, quanto “pelo fato de que o delito cometido nenhuma repugnância causa ao juiz, o que o faz visualizar tal figura penal como uma excrescência legislativa ou um anacronismo jurídico”.⁶

É verdade que, no plano ideal teórico, ou estático do Direito, “o legislador imprime valores nas normas que edita, objetivando uma ideologia que se faz

⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. (atual. FOLGOSI, Rosalea Miranda). São Paulo: Malheiros, 1988, p. 179.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 74.

⁶ BRUM, Nilo Bairros de. **Requisitos retóricos da sentença penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 72.

intranormativa”, conforme alude VIEIRA,⁷ com o que delimita o campo da pragmática, com referenciais ideológicos obrigatórios.

Nesse contexto, o método teleológico seria de relevância manifesta, pois indicaria o valor ínsito na norma.

Porém, a realidade da aplicação do Direito está distante da proposição teórica positivista acima indicada, aproximando-se mais das vicissitudes apontadas por Brum e anteriormente mencionadas, o que redundará, muitas vezes, em uma concepção teleológica pessoal e ideologicamente comprometida.

Embora o positivismo jurídico adote a concepção da filosofia do ser, nos moldes da analítica aristotélica, conforme a qual o ato de conhecimento consiste na perfeita compreensão do objeto, buscando-se a “verdade” de forma especulativa,⁸ a realidade do Direito está mais próxima da concepção da filosofia da consciência.

Tal decorre da estrutura do conhecimento concebido como objeto construído dialeticamente pelo intérprete, conforme a concepção kantiana do uso lógico em geral do entendimento, segundo o qual o pensamento é o conhecimento mediante conceitos, e os conceitos não se relacionam imediatamente a um objeto, mas apenas a uma representação que o sujeito faz daquele.⁹

Paralelamente, STRECK aponta o fato da não-recepção do paradigma da filosofia da linguagem pela hermenêutica jurídica brasileira, cuja expressão mais acentuada se encontra em Wittgenstein e Heidegger.¹⁰

Portanto, embora seja certo ser o Direito constituído pela linguagem, a presente abordagem não privilegiará tal método, pois, o “senso comum teórico dos juristas” ainda não recepcionou tal paradigma, o que dificulta a *práxis* interativa.

Essa situação demonstra a fragilidade teórica de muitos dos resultados alcançados pela jurisprudência em temas polêmicos, no que tange à solução de questões objeto da ciência do Direito, motivo pelo qual não será o Direito tomado primordialmente em sua acepção concreta, como a principal fonte de subsídios para o presente trabalho, embora possam, em sentido inverso, os resultados alcançados neste, eventualmente, influenciar a elaboração ou reforma daquele.

O entendimento jurisprudencial será apenas noticiado de forma paralela, possibilitando um cotejo com os argumentos apresentados.

CAPÍTULO I – DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PENAL

⁷ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 52.

⁸ ARISTÓTELES. **Metafísica**. livro II. série – Os pensadores. v. IV. (trad. COCCO, Vincenzo) São Paulo: Abril Cultural, 1973, p. 239.

⁹ KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. série – Os pensadores. v. XXV. (trad. ROHDEN, Valério) São Paulo: Abril Cultural, 1974, p. 66.

¹⁰ STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise – Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 47.

O Direito, objetivamente considerado nos termos do positivismo jurídico, constitui um conjunto harmônico de disposições normativas cogentes que formam um sistema regulamentador das condutas dos indivíduos em sociedade.

Devido à sua harmonia sistemática formal, é completo em sua substância, pois pretende abranger todas as situações de fato que, eventualmente, venham a ocorrer na sua área de vigência.

Dessa amplitude, deflui-se a conclusão de ser o Direito uno, por abranger todas as possibilidades de situações verificáveis em sociedade, de modo a não ser assim possível, a convivência de outro instituto que possua o mesmo objeto.

Porém, para o fim de estudo, e visando uma elaboração teórica mais específica, historicamente o objeto foi dividido em partes com afinidades estruturais mais acentuadas, em face de cada qual foram formulados princípios próprios.

Tais parcelas constituem os ramos do Direito, dos quais são exemplos de interesse imediato no presente trabalho, o Penal e o Tributário.

A especialização implicou algumas dificuldades, principalmente, no que se refere aos limites de independência entre as diversas espécies, em face da necessidade de manutenção da harmonia do objeto globalmente considerado.

Dessa forma, para fins de estudo, há de se delimitar os pontos de contato e identificar as peculiaridades existentes e próprias de cada uma das matérias.

Para tanto, utilizar-se-á uma modalidade classificatória por essência, que é a conceitual, por esclarecer e especificar o objeto em face de seu conteúdo e forma, de modo analítico/positivista.

Assim, por Direito Penal entende-se o conjunto de dispositivos legais que tipificam sob o aspecto delituoso (crimes e contravenções) as condutas humanas que lesam os bens de maior valor em uma sociedade, cominando penas aplicáveis aos infratores de suas normas e estabelecem ainda, suas regras de interpretação e incidência (aplicação).

Direito Tributário é o sistema legal que regulamenta a instituição e cobrança dos tributos (que são o conteúdo da fonte de renda derivada do Estado, obtida diretamente das pessoas sujeitas a seu regime jurídico), assim como as relações jurídicas decorrentes dessas atividades.

Muitas vezes, o bem jurídico tutelado pela norma penal possui natureza tributária e, por outras, as relações jurídicas decorrentes da cobrança de tributos implicam modalidades sancionatórias, podendo estas, assim, em um conceito amplo, serem também consideradas de essência penal.

Portanto, indispensável se faz a delimitação de cada objeto, para evitar que os pontos de contato entre ambos os ramos do Direito possibilitem a aplicação equivocada de princípios próprios de um sistema ao outro.

Seção I – DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

A nomenclatura da matéria identifica seu conteúdo e serve de baliza para delimitar o campo de abrangência do objeto, indicando quais princípios deverão ser observados para a solução das questões que surgirem na aplicação das normas respectivas.

A estrutura da designação “Direito Penal Tributário”, é formada pela indicação da ciência em um primeiro plano, seu ramo em segundo lugar e o complemento predicante a especificar qual a matéria tratada dentro do ramo identificado.

Assim, as palavras seguem uma ordem decrescente de preponderância, em uma relação de dependência e subordinação (ou adjetivação) das últimas para com as anteriores.

Nessa estrutura, quando se alude ao Direito Tributário Penal, o objeto pertence ao Direito Tributário, e está delimitado dentro desse como a parcela dos atos ilícitos de natureza tributária que ensejam a aplicação de uma sanção administrativa, verificados pela inobservância de normas do Direito Tributário.

Por outro lado, o Direito Penal Tributário é uma das matérias do Direito Penal, qual seja, a que trata dos crimes que tenham o tributo como objeto jurídico, direta ou indiretamente considerado.

Esse é o entendimento de FREDERICO MARQUES quando assevera que “o Direito Penal Tributário, integra o Direito Penal, e o outro, o Direito Tributário Penal, é parte ou segmento do Direito Tributário”.¹¹

Assim, o instituto central do Direito Penal Tributário é o crime (ilícito penal), e o do Direito Tributário Penal é o ilícito tributário.

É verdade que, em princípio, conforme salienta RIBAS, “os fins específicos da política criminal em matéria tributária não de ser coligados aos institutos do Direito Tributário – legislativa e didaticamente, o Direito Penal Tributário há de levar em conta os interesses valorados na norma tributária”.¹² Porém, tal afirmação há de ser tomada restritivamente e apenas em face da aferição do bem jurídico tutelado (sem desconsiderar o fato de o Direito Penal poder tutelar mais de um bem jurídico, extrapolando os limites meramente fiscais), para não se inverter a ordem de preponderância dos institutos, o que redundaria desarmonia sistemática pela inversão dos princípios próprios de cada ramo do Direito.

MACHADO, inclusive, critica a expressão Direito Penal Tributário porque, “sancionando os preceitos que escolhe nos demais ramos jurídicos, há sempre ‘Direito Penal’, embora, às vezes, como reforço de expressão se lhes agreguem as palavras tributário, administrativo, econômico, financeiro, comercial, etc.”.¹³

A advertência é correta. Porém, se a especificação semântica carece de rigor científico no plano conceitual, é útil no plano didático.

¹¹ MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975, p. 14.

¹² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 30.

¹³ MACHADO, Luiz Alberto. *Dos crimes contra a ordem tributária*. in **Revista de Direito Tributário**. v. 34, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 259.

Tal classificação sequer é unânime, pois, em uma acepção lata, qualquer dispositivo que comine sanção como consequência pela violação de uma norma proibitiva de conduta, possui natureza penal, em tese.

Ocorre que essa não é a tradição jurídica nacional, na qual o Direito Penal é o campo da previsão das condutas reprováveis criminalmente e cominação das respectivas sanções, sendo a utilização da denominação “Direito Penal” de caráter específico e, portanto, restrito.

Seção II – ILÍCITO TRIBUTÁRIO E ILÍCITO PENAL

Ilícito tributário é a infração de uma norma de Direito Tributário Penal, que enseja a aplicação de uma sanção civil de natureza administrativa e finalidade reparatória/compensatória, com caráter patrimonial, sem prejuízo de eventual execução forçada por meios coativos.

O ilícito penal é o crime ou a contravenção penal, consistente na prática de uma conduta penalmente tipificada pelo Direito Penal Tributário, que resultará, em tese, na aplicação de uma sanção com finalidade retributiva/preventiva, de caráter pessoal.

As infrações (atos ilícitos) tributárias podem ser de espécie formal ou material.

Por infração formal, entende-se o descumprimento de obrigação tributária acessória (dever instrumental), que consiste em obrigações de fazer ou não fazer, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação (ou fiscalização) dos tributos.

A infração tributária material é a omissão de pagamento do tributo devido, de modo que possui sempre conteúdo econômico.

Independentemente da natureza da infração tributária praticada pelo sujeito, ensejará a aplicação de sanções administrativas de caráter objetivo.

Porém, se a infração tributária for igualmente tipificada como crime ou contravenção, além da sanção administrativa, ao agente poderá ser aplicada uma sanção penal de natureza subjetiva, cumulativa e independente da administrativa.

Mister é se destacar que é a natureza da norma contida no preceito (penal ou tributário), e não da sanção cominada por seu descumprimento, que especificará o âmbito em que se encontra inserido o instituto (ilícito penal ou tributário), de modo que a modalidade de sanção (privativa de liberdade, restritiva de direitos ou multa), em princípio, não serve como critério classificatório da espécie normativa.

O critério reside na natureza do preceito, o qual determina, inclusive, as regras a serem observadas para a aplicação da sanção, ou seja, o procedimento administrativo ou o processo penal.

Seção III – ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO

O ilícito penal tributário é o objeto central do Direito Penal Tributário, espécie esta que faz parte do gênero Direito Penal Econômico.

Em face desse contexto, faz-se relevante a classificação conceitual de cada esfera, o que permitirá a diferenciação categórica entre os ilícitos penais econômicos, financeiros, fiscais e tributários.

O fundamento originário do Direito Econômico é a necessidade de intervenção estatal na economia, regulamentando o mercado de modo a limitar a possibilidade de opressão nas relações travadas no mercado entre os sujeitos.

Tal intervenção, além de restringir os efeitos do caráter ideológico liberal do mercado, inclui uma característica social-democrata em suas relações, que é a noção teleológica de garantia de igualdade de oportunidades.

Identificando a característica interventiva de tal complexo jurídico, GRAU define o Direito Econômico como o sistema normativo voltado à ordenação da atividade econômica, cuja disciplina busca a efetivação da política econômica estatal.¹⁴

Paralelamente, e sob uma perspectiva objetiva, TIEDEMANN conceitua o objeto do Direito Penal Econômico (o delito econômico) como a transgressão contra a atividade interventiva e reguladora do Estado na economia, afetando bens jurídicos coletivos ou supraindividuais mediante abusos de medidas e instrumentos da atividade econômica.¹⁵

Considerando o fato de que o conceito de criminalidade econômica é variável, conforme seja elaborado sob um enfoque criminológico ou normativo, como afirma CASTILHO,¹⁶ no presente trabalho será adotada uma concepção normativa restrita, como a indicada por MUÑOZ CONDE, no sentido de ser o Direito Penal Econômico uma esfera do ordenamento jurídico que tutela a intervenção estatal na economia.¹⁷

Tal deve-se ao fato de que, conforme salienta DOTTI, a orientação de Edwin H. Sutherland no sentido de que o *white collar crime* constitui um delito praticado por agentes de elevado *status* social, no exercício de sua atividade profissional, elabora uma classificação de enfoque meramente subjetivo em vez de tomar o bem jurídico como referência.¹⁸

Esse segmento especializado que visa a defesa dos bens e interesses ligados à política econômica do Estado, fornece o núcleo valorativo da esfera do Direito Penal que tutelar seu objeto (bem jurídico).

¹⁴ GRAU, Eros Roberto. **Elementos de Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 31.

¹⁵ TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito**. Barcelona: Ariel, 1985, p. 12.

¹⁶ CASTILHO, Ela Wiecko V. de. **O controle penal nos crimes contra o sistema financeiro nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 61.

¹⁷ MUÑOZ CONDE, Francisco. *Principios politicocriminales que inspiran el tratamiento de los delitos contra el orden socioeconómico en el proyecto de Código Penal español de 1994*. In **Revista brasileira de ciências criminais**. v. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 08-09.

¹⁸ DOTTI, René Ariel. *Algumas reflexões sobre o "Direito Penal dos Negócios"*. in **Revista dos Tribunais**. v. 642. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 268.

O bem jurídico ordem econômica é conceituado por ARAÚJO JÚNIOR como um objeto “que possui caráter supra-individual e se destina a garantir um justo equilíbrio na produção, circulação e distribuição da riqueza entre os grupos sociais”.¹⁹

Identificando tal bem jurídico, PIMENTEL classifica o Direito Penal Econômico como gênero, do qual são espécies o Direito Penal Financeiro e o regulador da economia popular.²⁰

DOTTI ressalta que, considerado o bem jurídico tutelado no crime econômico como a ordem pública econômica de uma nação, o crime tributário não poderia ser incluído entre tal categoria, se enfocado seu objeto apenas pela perspectiva de consistir uma fonte de recursos públicos.²¹

Porém, no presente trabalho, o conceito de bem jurídico tutelado no ilícito penal tributário é considerado mediante duas perspectivas, quais sejam: a) imediata, consistente na receita pública (o que coloca o Estado na posição de sujeito passivo); b) mediata, referente à atividade estatal interventiva financiada por tal receita (incluindo a coletividade no pólo passivo do crime).

Dessa forma, é admissível a classificação do crime tributário como espécie do crime econômico, por atingir interesses econômicos de natureza social.

Como objeto jurídico do Direito Penal Financeiro, PIMENTEL destaca a “proteção da política financeira do Estado, relativamente à receita e despesa públicas, ao orçamento, radicado que está na Ciência das Finanças”.²²

Paralelamente, como objeto jurídico do crime contra a economia popular, indica o patrimônio de um número indefinido de pessoas.

Refinando a classificação, concebe o Direito Penal Tributário como espécie do Direito Penal Financeiro, sendo seu objeto a defesa dos interesses do Estado, ligados à arrecadação de tributos.

ARAÚJO JÚNIOR também concebe o crime contra a ordem econômica como gênero, do qual relaciona as seguintes espécies: a) crimes contra a dignidade, a liberdade, a segurança e higiene do trabalho; b) crimes de abuso do poder econômico, contra a livre concorrência, a economia popular e as relações de consumo; c) crimes falimentares; d) crimes contra o ordenamento urbano; e) crimes contra os sistemas de processamento ou comunicação de dados; f) crimes contra o sistema financeiro; g) crimes fiscais; h) crimes cambiais e aduaneiros.²³

O mesmo autor distingue ainda o crime fiscal do crime tributário, entendendo possuir a primeira expressão maior amplitude, por abranger em seu objeto instrumentos de parafiscalidade e os empréstimos compulsórios.²⁴

¹⁹ ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello de. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 36.

²⁰ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 17-19.

²¹ DOTTI, René Ariel. *A criminalidade econômica*. in **Revista dos Tribunais**. v. 602. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p. 297.

²² PIMENTEL, Manoel Pedro. *op. cit.*, p. 17.

²³ ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello de. *op. cit.*, p. 40.

²⁴ ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello de. *op. cit.*, p. 156.

Admitindo tal classificação, no presente trabalho será dada preferência à expressão delito tributário em face de sua especialidade, não obstante este estar inserido na espécie “crime fiscal”, a qual, por sua vez, é espécie do gênero crime financeiro e, este, do crime econômico.

Seção IV – CARÁTER SANCIONADOR DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Há grande divergência na doutrina acerca da natureza do ilícito penal, considerada sob o aspecto de sua originalidade ou acessoriedade a uma categoria genérica de ilicitude.

A discussão tem por ponto controvertido o fato de o Direito Penal possuir uma esfera autônoma de ilicitude em relação aos demais ramos do Direito, ou atuar apenas de forma complementar, sancionando mais gravemente um ato ilícito preexistente em tese.

ROUSSEAU apresentou o fundamento político-filosófico da teoria do caráter meramente sancionador do Direito Penal, ao sustentar que as leis penais não são “uma espécie particular de leis”, mas “a sanção de todas as outras”.²⁵

Coerente com tal idéia, em 1885 e 1902, respectivamente, nas obras *Handbuch des Strafrechts* e *Lehrbuch des Gemeinen Deutschen Strafrechts*, Karl Binding sustenta que o Direito Penal possui caráter meramente sancionador, afirmando que o mesmo não possui norma própria, mas apenas sanciona uma norma preexistente no ordenamento extrapenal.

Essa formulação sofreu a crítica de Arturo Rocco que, em 1932, na obra *L’Oggetto del reato e della tutela giuridica penale*, demonstrou que o Direito Penal não possui apenas uma sanção específica, mas também é estruturado em face de um preceito próprio.

Levando em consideração o aspecto subsidiário do Direito Penal, NORONHA concebe o ilícito penal como relacionado com o extrapenal, apenas em termos quantitativos, mas não qualitativos. Assim, entende que a sanção penal atua como um reforço à civil e, “conseqüentemente, compreende-se que, sob ponto de vista lógico-sistemático, a sanção penal seja posterior a outras”.²⁶

Tal concepção foi sustentada por GRISPIGNI, ao afirmar que “todo delito está proibido por outra norma jurídica, isto é, constitui um ilícito jurídico de natureza não penal, ‘antes’ de estar proibido pelo direito penal, de modo que a sanção criminal que segue ao delito serve precisamente de complemento e reforço da outra sanção não-penal, estabelecida pela norma jurídica que ‘com anterioridade’ ao direito penal, proibiu a mesma conduta” (trad. do autor).²⁷

²⁵ ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. (trad. PISSARRA, Maria Constança Peres) Petrópolis: Vozes, 1995, p. 113.

²⁶ NORONHA, E. Magalhães. **Direito Penal**. v. 1. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 6.

²⁷ GRISPIGNI, Filippo. **Derecho Penal italiano**. v. 1. (2. ed. italiana) (trad. BENEDETTI, Isidoro de) Buenos Aires: Depalma, p. 180.

Importante é salientar que a anterioridade referida por GRISPIGNI é de natureza lógica e não cronológica.

ASÚA também comunga desse entendimento, vislumbrando índole secundária, complementar e sancionadora no Direito Penal.²⁸

De fato, nos termos da teoria do ordenamento jurídico exposta por BOBBIO, um dos requisitos do sistema é a coerência, que decorre da não contradição interna, porque “*o Direito não tolera antinomias*”.²⁹

MOLINA, DAMIANOVICH, MOM e VERGARA partem dessa concepção para sustentar o sentido sancionador da lei penal, afirmando que: “reconhecendo o caráter sancionador desta disciplina, não somente se solucionam tais situações [antinomia decorrente da existência de ato penalmente típico, porém permitido pela legislação extrapenal] como se mantém a unidade sistemática do direito, o qual não pode dizer branco em um lugar e preto em outro sobre o mesmo tema” (trad. do autor).³⁰

Como consequência dessa posição, se a conduta não for vedada no ordenamento jurídico restante, ou seja, na legislação não-penal (civil em sentido amplo), sua tipificação penal criaria uma contradição, porque, se é princípio do Estado de Direito a garantia de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, exceto por força de lei, a lei penal estaria sancionando uma conduta permitida pelo ordenamento jurídico (eis que não vedada), que, portanto, seria lícita.

Em tal hipótese, a conduta, embora típica, teria sua antijuridicidade excluída, harmonizando as normas penal e civil de modo a afastar a aparente contradição interna no ordenamento jurídico.

Nesses termos, não seria incompatível a circunstância de o Direito Penal possuir preceito próprio, mas atuar apenas de forma sancionadora, no sentido de não poder instituir ilicitude antinômica com o ordenamento jurídico.

COSTA apresenta outra forma de classificação do tema, tratando sob o aspecto da autonomia a questão da independência dos preceitos civil e penal,³¹ o que permite, paralelamente, a classificação do ilícito penal como sancionador no sentido de que a ilicitude decorre do ordenamento jurídico como um todo.

Nesse contexto, o caráter sancionador significa que o preceito penal apenas pode dispor de modo similar ao civil preexistente.

MARQUES, implicitamente aceitando a mesma fórmula, conclui: “a) que toda infração penal é proibida por outra norma jurídica de natureza não-penal, antes de o ser pelo Direito Penal; b) que a sanção punitiva serve de reforço e complemento a outra sanção não-penal, estabelecida pela norma jurídica que antecedentemente proibiu a conduta punível; c) que o Direito Penal não contém apenas ‘sanções’, conforme a

²⁸ ASÚA, Luis Jiménez de. *Tratado de Derecho Penal*. tomo I. 2. ed. Buenos Aires: Losada, 1956, p.38.

²⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10. ed. (trad. SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos) Brasília: UnB, 1997, p. 81.

³⁰ MOLINA, Jose F. Argibay; DAMIANOVICH, Laura T. A.; MOM, Jorge R. Moras; VERGARA, Esteban R. *Derecho Penal. Parte General*. v. 1. Buenos Aires: Ediar, 1972, p. 30.

³¹ COSTA, Álvaro Mayrink da. *Direito Penal*. v. 1. tomo 1. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 13.

opinião de BINDING e outros, pois a norma penal, como todas as demais normas jurídicas, se compõe de preceito e sanção”.³²

Desse modo, admite, em parte, o caráter sancionador, negando-o apenas no que se refere à aceitação da existência de um preceito de natureza penal.

Ainda, outra parcela da doutrina defende a autonomia do Direito Penal, sustentando ter a lei penal caráter constitutivo e não meramente sancionador.

Aqueles que adotam tal postura, afirmam que a lei penal possui preceito normativo próprio, diverso de eventual preceito civil cumulativamente infringido quando da conduta.

Por esse motivo, seria possível a tipificação penal de um ato em relação ao qual não exista preceito proibitivo na legislação extrapenal.

BRUNO prevê tal hipótese, salientando que “há preceitos que só existem nas normas penais. Os fatos neles definidos, se lhe tirássemos a sanção cominada, passariam a ser juridicamente indiferentes”.³³

Também pensa assim BATTAGLINI, afirmando que, ainda quando preexistente o ilícito civil, tem “o Direito Penal autonomia normativa porquanto o seu é *preceito novo*, estabelecido de forma independente e com peculiares características”.³⁴

De fato, é possível a existência de preceitos penais que não encontrem correspondente proibitivo na lei civil, como é o caso da tentativa.

Em face de tais concepções, MANZINI identifica a possibilidade teórica de classificação do preceito de Direito Penal sob três aspectos: a) criador exclusivo da esfera de ilicitude no ordenamento jurídico (constitutividade autônoma); b) constitutivo da ilicitude em concurso com outras esferas do Direito (constitutividade concorrente); c) sancionador de preceitos próprios de outras esferas de ilicitude.³⁵

Diante de tal situação, uma terceira corrente procura harmonizar ambas as posições, sustentando que o ilícito penal possui caráter predominantemente sancionador e, excepcionalmente, constitutivo.

Essé entendimento formula uma relação de generalidade e excepcionalidade entre as correntes, apresentando-as estruturadas na forma de regra (caráter sancionador) e exceção (caráter constitutivo).

Adotam tal concepção ZAFFARONI e PIERANGELI, afirmando que “em princípio, *não se pode falar de autonomia do injusto penal* no sentido de que há uma

³² MARQUES, José Frederico. **Tratado de Direito Penal**. v. 1. 1. ed. (atual. OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; NUCCI, Guilherme de Souza; ALVARENGA, Sérgio Eduardo Mendonça de) Campinas: Bookseller, 1997, p. 30.

³³ BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**. Parte Geral. tomo I. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 198.

³⁴ BATTAGLINI, Giulio. **Direito Penal**. v. 1. (trad. COSTA JÚNIOR, Paulo José da; MIOTTO, Arminda Bergamini; GRINOVER, Ada Pellegrini) São Paulo: Saraiva, 1973, p. 14.

³⁵ MANZINI, Vincenzo. **Tratato di Diritto Penale italiano**. v. 1. 4. ed. (atual. NUVULONE, Pietro; PISAPIA, Gian Domenico) Torino: UTET, 1961, p. 79-80.

antijuridicidade penal. A antijuridicidade, ou seja, a contrariedade da conduta com o direito, não pode ser ‘penal’, posto que resulta de toda a ordem jurídica”.³⁶

Assim, a constitutividade da ilicitude via ordenamento jurídico penal configura uma exceção no sistema.

Nesse contexto, quando o Direito Penal estabelece o preceito de forma inaugural (por não encontrar correspondente em outros ramos do Direito), cria a esfera de ilicitude de modo excepcional, resguardando o instituto da excludente de ilicitude consistente no exercício regular de direito para afastar eventual antinomia.

Tal estrutura concilia as posições apresentadas por cada postura antagônica, apresentando o Direito Penal como possuidor de caráter sancionador como regra, e constitutivo por exceção, no que tange à esfera de ilicitude, sendo pressuposta a autonomia relativa de seu preceito.

É verdade que a existência de exceções afasta a concepção absoluta do caráter sancionador do Direito Penal como regra suficiente a classificar o objeto, o que leva BETTIOL a defender o caráter constitutivo, original e autônomo do Direito Penal.³⁷ e ANTOLISEI a afirmar que o Direito Penal tem “caráter não complementar, mas constitutivo e primário” (trad. do autor).³⁸

Embora as formulações doutrinárias demonstrem a existência do caráter constitutivo do Direito Penal, em sede de crimes contra a ordem tributária, considerados os crimes tipificados na legislação brasileira e, especialmente, a omissão de recolhimento de tributos indiretos ou tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção, o Direito Penal atua de forma paralela ao Direito Tributário (sem prejuízo de sua autonomia preceitual), pois, trata de atos que anteriormente constituem infrações à legislação tributária, tanto no plano lógico, quanto cronológico.

Ou seja, em princípio (ou seja, no âmbito da legislação vigente), o ilícito penal tributário é também um ilícito tributário, embora a recíproca não seja necessariamente verdadeira (ressalvadas tanto a hipótese da possibilidade de instituição de fato típico absolutamente autônomo – sem ilícito correspondente no Direito Tributário –, quanto relativamente autônomo – que toma apenas alguns aspectos do ilícito tributário como elementares).

CAPÍTULO II – DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Por Direito Penal Tributário (objetivamente considerado), entende-se o conjunto de disposições criminais que têm por objeto a regulamentação, via tipificação criminal, de determinadas condutas que acarretem (ou visem acarretar) evasão fiscal,

³⁶ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro**. Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 102.

³⁷ BETTIOL, Giuseppe. **Direito Penal**. Parte Geral. tomo I. (trad. MIRANDA, Fernando de) Coimbra: Coimbra Editora, 1970, p. 170-178.

³⁸ ANTOLISEI, Francesco. **Manuale di Diritto Penale**. Parte Geral. 7. ed. (atual. CONTI, Luigi) Milão: Giuffrè, 1975, p. 36.

ou representem óbice à arrecadação (ou fiscalização) tributária, pelo embaraço ou desvio da atuação dos agentes do Fisco.

Portanto, a objetividade jurídica das normas que formam o conteúdo do Direito Penal Tributário é direta ou indiretamente relacionada com a regularidade das operações de apuração e recolhimento de tributos (conforme seja considerada como fim ou meio).

Nesse contexto, encontram-se os dispositivos referentes aos crimes de descaminho (tipificado no art. 334 do Código Penal), os crimes contra a ordem tributária (tipificados nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990), e os crimes contra a seguridade social (tipificados nos arts. 168 – A, 297, § 3º e 337 – A, todos do Código Penal).

É equivocada a inclusão, nessa seara, do crime de contrabando, tipificado no art. 334, *caput* (primeira parte), do Código Penal, da seguinte forma:

“Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida [...]”.

A análise do dispositivo em tela demonstra que a conduta não causa dano ou perigo ao erário, mas, prejudica, conforme o caso (natureza do objeto importado ou exportado), a indústria ou política de mercado nacional, a moralidade ou a saúde pública.

A proteção, na hipótese (objetividade jurídica), direciona-se à interdição do comércio internacional de bens específicos, motivo pelo qual o contrabando não será inserido entre os crimes tributários no presente trabalho.

Por crimes tributários entendem-se os fatos típicos penais que possuem como objetividade jurídica imediata a tutela à receita tributária, compreendendo a criminalização da evasão em si e outras condutas que a proporcionem, pois, a legislação insere no âmbito de tais modalidades delitivas a prática de condutas que, por dificultarem a atuação dos agentes de fiscalização tributária, impeçam-nos de verificar eventual prática de evasão.

Estas últimas são condutas que, sem implicarem efetiva e diretamente qualquer evasão, por embaraçarem a atuação dos fiscais (agentes responsáveis pela verificação da regularidade da arrecadação), são apenas autonomamente e estão previstas no art. 1º, parágrafo único (que institui uma forma de desobediência qualificada pelos sujeitos e objeto), e no art. 2º, V (que tipifica a utilização ou divulgação de *software* elaborado para dificultar o exercício da fiscalização tributária), ambos da Lei nº 8.137/90, no que tange aos particulares.

Possuem a seguinte redação os artigos acima mencionados:

“Art. 1º.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º.

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública”.

Paralelamente, são legalmente classificados como crimes tributários, determinados atos praticados por funcionários públicos que sirvam de meio para o contribuinte praticar a evasão, ou a implementem, além da prática de condutas que prejudiquem os interesses do Fisco, em benefício de contribuintes.

Tais crimes estão tipificados no art. 3º da Lei nº 8.137/90, da seguinte forma:

“Art. 3.º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente;

.....

III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público”.

A conduta tipificada no inc. I refere-se à prática de fraude por parte de funcionário público no sentido de prejudicar terceiro, com o extravio de documentos que sirvam de meio de prova da ocorrência de atos jurídicos com efeitos tributários, e mediante tal artifício possam proporcionar o pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

Quando o sujeito vier a pagar tributo indevido por resultado da conduta fraudulenta, será este a vítima do crime, ao passo que, se por advento do extravio, o Fisco vier a não recolher tributo a que tinha direito, o crime causa prejuízo ao erário.

Trata-se do crime de extravio, sonegação ou inutilização de documento, previsto no art. 314 do Código Penal, qualificado pelo resultado consistente na evasão fiscal, além do fato de a conduta tipificada no Código servir de meio para a execução do crime específico.

O inc. II prevê modalidade especial de concussão (art. 316 do Código Penal), qualificada pela finalidade específica da conduta, que tem como objeto o lançamento ou cobrança de tributo ou contribuição social.

Por fim, o inc. III tipifica espécie própria de advocacia administrativa (art. 321 do Código Penal), que tem por sujeito passivo a Administração Fazendária.

Além dos crimes tributários cuja conduta dificulta a atuação dos agentes do Fisco acima mencionados, é possível classificar os crimes tributários que causam ou visam causar prejuízo ao erário em três grandes grupos, em face da modalidade de conduta, quais sejam: a) descaminho; b) fraude; c) apropriação indébita/inadimplência.

Seção I – DESCAMINHO

A primeira modalidade típica dos crimes tributários que causam ou visam causar prejuízo ao erário mediante fraude, ou seja, o ramo do Direito Penal que tem por objetividade jurídica a repressão à evasão fiscal fraudulenta, é o crime de descaminho, tipificado no art. 334 (segunda parte) do Código Penal, com a seguinte redação:

“Art. 334. [...] iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria”.

Trata-se da evasão ou falta de pagamento dos impostos de importação ou exportação de mercadoria, mediante conduta clandestina ou fraudulenta.

Os impostos de importação e exportação estão previstos no art. 153, I e II, da Constituição Federal, e possuem como fato imponible a internação ou remessa tributada de bens jurídicos para o exterior.

No caso penalmente tutelado, o agente pratica o ato jurídico (internação ou remessa), porém, oculta-o do Fisco, com o que suprime o imposto incidente sobre a operação.

O objeto sobre o qual recai a conduta há de ser lícito (de circulação aduaneira permitida), pois, caso não o seja, no que se refere à possibilidade de importação ou exportação, a conduta caracteriza-se como contrabando.

O bem há de ter natureza comercial, porque apenas é vedada a circulação clandestina de mercadorias, logo, não é abrangida a circulação de objetos sem conotação mercantil.

A objetividade jurídica é a proteção ao erário, lesado pela omissão de recolhimento do tributo devido pela ocorrência do fato imponible.

Seção II – FRAUDE

A segunda modalidade criminosa no âmbito da evasão fiscal em tela, são as práticas de condutas fraudulentas com a finalidade de reduzir ou suprimir a carga tributária devida.

Em Direito Tributário, a fraude é conceituada pelo art. 72 da Lei n° 4.502/64, nos seguintes termos:

“[...] é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.

Quando a fraude é praticada com o fito de evasão, tais atos são genericamente designados de sonegação fiscal, embora, em sentido estrito, esse termo possua conceito legal, qual seja, o expressado pelo art. 71 da Lei n° 4.502/64, na forma que segue:

“Toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais: II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

As modalidades de condutas fraudulentas que podem ter por escopo a evasão fiscal são previstas no Código Penal e na Lei nº 8.137/90.

A) OBJETO MATERIAL GENÉRICO

O Código Penal prevê a criminalização de condutas fraudulentas que possam proporcionar vantagem indevida ao agente em detrimento de terceiros, sob a forma do crime de estelionato, previsto no seu art. 171 nos seguintes termos:

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

Trata-se da figura penal básica e genérica mediante a qual se reprime a auferição de vantagem ilícita mediante fraude.

Nas relações sociais, o Direito visa proteger a boa fé dos sujeitos que praticam atos jurídicos e, para tanto, reprime criminalmente o eventual embuste perpetrado contra outrem, o qual sirva de meio para a obtenção de vantagem patrimonial indevida em favor do fraudador.

O objeto sobre o qual recai a conduta é o meio utilizado para perpetrar a fraude, ou seja, o instrumento mediante o qual o autor ilude a vítima para obter a vantagem.

A objetividade jurídica protegida é, a princípio, o patrimônio, pois o crime é material e apenas se consuma com a obtenção da vantagem a favor do autor e em prejuízo da vítima, mas, em um segundo plano, a norma tutela a regularidade dos negócios jurídicos e a boa fé dos envolvidos.

Qualquer conduta fraudulenta que um contribuinte praticasse com o fito de cometer evasão fiscal pela manutenção do Fisco em erro, poderia, em tese, caracterizar estelionato, sem prejuízo das eventuais falsidades perpetradas como meio à execução.

O que define a opção pela tipificação do fato em uma ou outra norma (estelionato ou falsidade), é a modalidade de enfoque com que se considera o crime tributário, ou seja, classificando-o como crime de dano, no qual o resultado é indispensável para sua consumação, ou, por outro lado, tomando-o como modalidade de crime de perigo, no qual a consumação ocorre com a prática da conduta fraudulenta que tem a finalidade específica de servir de meio a uma evasão que pode, eventualmente, não vir a se perpetrar materialmente.

Ao tempo da Lei nº 4.729/65, em que a sonegação fiscal era tratada como crime de perigo, a subsidiariedade para fins de equiparação das condutas era considerada em face dos crimes de falsidade material ou ideológica.

Tendo a Lei nº 8.137/90 e o Código Penal redefinido alguns crimes tributários como crimes materiais, os mesmos passaram a ser tratados de forma similar à figura do estelionato.

Porém, como tal matéria se encontra regulamentada por legislação específica, aplica-se esta aos fatos que tenham por objeto o tributo ou a contribuição

social, conforme o princípio da especialidade, solucionador do concurso aparente de leis penais.

B) O TRIBUTO COMO OBJETO MATERIAL

Conforme a tradição jurídica nacional, o fato típico verificado em sede de crimes contra a ordem tributária em que a fraude é o meio utilizado para a evasão fiscal, é denominado sonegação fiscal.

Tal modalidade de conduta é prevista no art. 1º, *caput* e seus incisos, e art. 2º, I, III e IV, da Lei nº 8.137/90, nos seguintes termos:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

.....

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento do tributo;

.....

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento”.

O art. 1º, *caput*, prevê conduta análoga à do estelionato, tipificado pelo art. 171 do Código Penal, pois, alude à obtenção de vantagem econômica indevida pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária em prejuízo do erário, mediante a prática de condutas fraudulentas que arrola, exemplificativamente, em seus cinco incisos.

O que diferencia os dispositivos é a especificidade do objeto e a particular qualidade dos sujeitos envolvidos.

No art. 2º, I, está prevista, de forma subsidiária, a figura anteriormente denominada “sonegação fiscal”, consistente no crime de perigo tipificado no art. 1º da Lei nº 4.729/65.

A distinção básica entre os dispositivos reside no modo de configuração abstrata do tipo, eis que, na legislação anterior, adotou-se o método descritivo específico das condutas, enquanto, na atual, apenas houve referência à fraude, genericamente considerada.

Diferentemente do crime previsto no art. 1º, *caput*, que é material, pois apenas se consuma com a ocorrência do resultado, o crime do art. 2º, I, é formal e não depende de nenhum resultado naturalístico para se consumar, motivo pelo qual se pode verificar, inclusive, quando da tentativa da prática do crime tipificado no art. 1º, *caput*, se, não obstante a configuração da conduta fraudulenta perpetrada como meio à evasão, esta não vier a ocorrer concretamente como seu resultado.

Os incs. III e IV do art. 2º tratam do desvio de valores acerca dos quais o Estado abdicou o recolhimento para direcionamento em atividades específicas de interesse nacional e que constituem o objeto dos incentivos fiscais, os quais não são aplicados na atividade que justificou o incentivo, revertendo para particulares.

C) A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL COMO OBJETO MATERIAL

A previdência social possui sua organização e plano de custeio definidos na Lei nº 8.212/91.

Porém, os crimes contra a seguridade social estão tipificados no Código Penal.

Tais crimes vêm definidos nos arts. 168 – A, 297, § 3º e 337 – A, sendo os abaixo relacionados os que contêm no núcleo da conduta atividades fraudulentas:

“Art. 297. 297.

.....

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

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

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

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

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

“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 empregados, 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”.

Sob a denominação “sonegação de contribuição previdenciária, o art. 337 – A do Código Penal tipificou conduta similar à descrita no art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90, especificando o abjeto material sobre o qual recai a conduta, qual seja, a contribuição social.

Portanto, igualmente consiste em uma modalidade especial de estelionato, caracterizada pela identificação do objeto.

Assim como a figura do art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90, o crime é material, pois apenas se consuma com a ocorrência do resultado naturalístico consistente na evasão, e as condutas nucleares do tipo são a supressão e a redução (ou melhor, os atos ou omissões que as implementem).

Nesse contexto, as condutas arroladas nos três incisos correspondentes, apenas constituem meios pelos quais o sujeito pratica a conduta prevista no núcleo do tipo.

Paralelamente, assim como dispôs o art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90, o art. 297, § 3º, do Código Penal tipificou de forma subsidiária a prática de condutas fraudulentas que tenham por escopo a evasão de contribuição social.

Tipificando a implementação dos meios tendentes à evasão, o § 3º do art. 297 do Código Penal estabelece figuras específicas dos crimes formais tradicionalmente denominados de “sonegação fiscal” (expressão consagrada pela Lei nº 4.729/65).

Seção III – APROPRIAÇÃO INDÉBITA/INADIMPLÊNCIA

A terceira e última modalidade consiste no não recolhimento de tributos ou contribuição social devidos: a) pelo contribuinte de tributos indiretos, em face de lhe ser oportunizado o repasse (cobrança) da carga econômica da operação a terceiro; b) pelo responsável tributário (nos termos do art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional) obrigado ao desconto, recolhimento ou arrecadação do valor devido pelo contribuinte, e que, por esse motivo, atua como agente de retenção.

Tais condutas podem ocasionar um enriquecimento ilícito do contribuinte ou responsável, em detrimento da receita pública, e estão tipificadas no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e no art. 168 – A do Código Penal.

Por demandar estudo mais detalhado das características objetivas e subjetivas da conduta, principalmente, em face da variedade dos objetos (espécies de

tributos e contribuições sociais, e suas diversas formas de apuração e arrecadação) sobre os quais recaem as normas que tratam das modalidades típicas tidas como assemelhadas à apropriação indébita, será realizada a análise de cada um deles individualmente.

Antes, porém, será abordada a estrutura típica dos preceitos penais que dispõem sobre a matéria, assim como sua evolução histórica.

PARTE II – NATUREZA, CONTEÚDO E ESTRUTURA DO TIPO PENAL

O Direito tem como finalidade a regulamentação das relações sociais de modo a garantir sua estabilidade conforme os valores adotados por um determinado grupo, estabelecido em uma base territorial e inserido em um contexto histórico específico, revelando a ideologia determinante da cultura predominante nas relações de poder travadas em seu interior.

Assim, o Direito serve de meio para a consecução de tais objetivos políticos, pela limitação da atuação dos indivíduos nas relações travadas entre si e com o próprio grupo social ou o órgão político que o representa, personificado no Estado moderno.

O principal instrumento formal de que se vale o Direito é a lei, que deve expressar e identificar os limites das normas jurídicas, estabelecendo os comandos de condutas permitidas e proibidas, assim como as respectivas conseqüências da realização destas.

Consolidado o Estado de Direito, com a sujeição da atuação oficial aos limites legais tanto quanto ocorre com os indivíduos, em sede de Direito Penal, a lei passou a representar uma garantia individual por vincular a atividade repressiva estatal à previsão de tal hipótese no ordenamento jurídico, possibilitando a todos o conhecimento prévio do campo de atuação do Estado, de modo a permitir o planejamento do comportamento em conformidade com a previsão dos resultados ou efeitos possíveis da atividade particular.

A expressão máxima da segurança jurídica em seu aspecto formal no campo da previsibilidade dos limites da atuação estatal no Direito Penal é o tipo, pois, a descrição típica das condutas criminosas em lei, em tese garante a todos os que estão sujeitos ao seu comando, o conhecimento dos contornos da licitude dos atos a serem eventualmente praticados.

Ainda que a teoria do tipo possua limites quanto à finalidade a que se propõe (o que se manifesta de forma mais acentuada nos tipos formulados mediante conceitos abertos derivados da ambigüidade e vagueza dos termos utilizados na sua redação, assim como nas leis penais em branco complementadas por dispositivos de hierarquia legislativa inferior, e na inclusão de elementos normativos de cunho valorativo em seu conteúdo, assim como o problema da subjetividade do intérprete no campo da hermenêutica), sua concepção básica, tomada como a descrição hipotética da conduta vedada em tese pela norma, é o instrumento da dogmática jurídica que atualmente alcança como resultado o mais alto grau de segurança no que tange à imposição de limites objetivos à atividade repressiva do Estado na seara penal.

Porém, no Brasil, tem sido observada uma prática de técnica legislativa que desconsidera tais modelos, unificando, assimilando ou mesmo equiparando no plano legal, situações fáticas diversas, o que cria uma desestabilização no sistema, devido ao fato de no mesmo incluir ficções inconciliáveis.

Esta parte do trabalho visa identificar tal prática e analisar a possibilidade teórica de sua utilização.

CAPÍTULO I – FORMAÇÃO DO DIREITO

A história do Direito confunde-se com a história da sociedade, sendo, portanto, diretamente relacionada com esta e, inclusive, pela mesma determinada.

Dessa forma, uma análise das origens do Direito remete a uma investigação acerca da formação da sociedade.

Ademais, qualquer análise que tenha por objeto o homem enquanto ser e sua relação com as condições do meio ambiente em que habita, necessariamente remete à noção de sociedade, pois não se concebe que alguém viva sozinho, de modo que a necessidade de agrupamento para satisfação de interesses comuns é tanto um imperativo de sobrevivência quanto algo inerente à condição humana.

Admitindo a proposição de que sempre o todo existe antes da parte porque a natureza de cada coisa é precisamente seu fim, ARISTÓTELES conclui que, sendo o homem um animal cívico, a sociedade (política) é até mesmo o primeiro objeto a que se propôs a natureza.³⁹

Como decorrência dessa ilação, necessariamente, a história da sociedade coincide com a da própria raça humana.

Diversas teorias foram formuladas para explicar a formação do grupo social, as quais, atualmente, podem ser agrupadas em duas grandes correntes, quais sejam: o contratualismo e a célula familiar (nesta predominando a estrutura do patriarcalismo).

LOCKE, pressupondo o estado de liberdade natural inerente aos indivíduos, defende e justifica a teoria contratualista, afirmando que “a única maneira pela qual alguém se despoja de sua liberdade natural e se coloca dentro das limitações da sociedade civil é através de acordo com outros homens para se associarem e se unirem em uma comunidade em que a maioria tem o direito de agir e decidir pelo restante”.⁴⁰

Paralelamente, COULANGES adota a teoria da célula familiar como forma de origem da sociedade, assimilando-a à estrutura patriarcal.⁴¹

Nesse contexto, pertinente é a observação de WOLKMER, no sentido de que “a dificuldade de se impor uma causa primária e única para explicar as origens do direito arcaico deve-se em muito ao amplo quadro de hipóteses possíveis e explicações

³⁹ ARISTÓTELES. *A política*. 2. ed. (trad. FERREIRA, Roberto Leal) São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 04-05.

⁴⁰ LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil*. 2. ed. (trad. LOPES, Magda; COSTA, Marisa Lobo da) Petrópolis: Vozes, 1999, p. 139.

⁴¹ COULANGES, Fustel de. *A cidade antiga*. (trad. LEITE, Jonas Camargo; FONSECA, Eduardo) Rio de Janeiro: Ediouro, (sem data) p. 62-63.

distintas. O direito arcaico pode ser interpretado a partir da compreensão do tipo de sociedade que o gerou”.⁴²

Tal concepção realista da história permite a contextualização dos diversos sistemas de Direito nas múltiplas sociedades nas quais aqueles se encontram inseridos, afastando as teorias unitárias, pois, como salienta SANTOS, “quanto mais geral é a teoria sociológica, maior é a probabilidade de ser baseada na experiência social e histórica dos países centrais”.⁴³

Porém, independentemente da origem histórica da sociedade que se adote, há uma posição predominante entre os historiadores e sociólogos, no sentido de que, como a pluralidade de personalidades é traço característico da espécie humana, a convivência mútua acarreta a latente possibilidade de conflitos que devem ser solucionados para a manutenção da paz interna da grupo social, eis que a constante divergência é fonte geradora de violência, a qual desagrega o grupo e acarreta sua extinção.

Portanto, para a sobrevivência da sociedade, necessariamente deverão ser estabelecidas regras de convivência que estabilizem as relações interindividuais e, dessa forma, limitem atuações que estejam direcionadas em sentido contrário aos interesses de manutenção da ordem.

O Direito é estruturado para cumprir essa função, atuando como instrumento estabilizador das relações sociais.

Inicialmente, conforme identifica SUMNER MAINE, o Direito antigo tem uma conotação religiosa.⁴⁴

Assim, os chefes das tribos que exerciam o poder de governo sobre o grupo, “decifravam” a vontade dos deuses, falando em nome deles para prescrever comportamentos, aplicar sanções, etc.

Independentemente da forma de aquisição do poder (carisma, força, herança, tradição ou outra), seu exercício não era contestado porque a palavra do chefe era confundida com a palavra divina.

Posteriormente, o Direito passou a ser confundido com o costume, pela assimilação de valores e práticas socialmente adotados durante um determinado período.

Após a invenção da escrita, como forma de garantia da manutenção dos costumes, perpetuando-os independentemente das pessoas que viessem a transmiti-los, o Direito foi formalizado na lei.

CAPÍTULO II – LEGALIDADE

⁴² WOLKMER, Antonio Carlos. **Fundamentos de história do Direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 18-19.

⁴³ SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1996, p. 116.

⁴⁴ SUMNER MAINE, Henry. *El Derecho anticio. Parte General*. Madrid: Alfredo Alonso, 1893, p. 18-19.

Conforme elucida GILISSEN, “O aparecimento da escrita e, em consequência, dos primeiros textos jurídicos situa-se em épocas diferentes para as diversas civilizações; assim, para os Egípcios, a transição data de cerca de 27 ou 28 séculos antes da nossa era; para os Romanos, cerca dos séculos VI ou V antes da nossa era; para os Germanos, do século V da nossa era; para certos povos da Austrália, da Amazônia, da Papuásia, da África Central, data do século XIX ou mesmo do século XX”.⁴⁵

Os vestígios legislativos mais robustos entre o material descoberto até o presente momento, são os “códigos” dos Direitos Cuneiformes.

GILISSEN identifica que “o mais antigo ‘código’ actualmente conhecido é o de *Ur-Nammu*, fundador da 3ª dinastia de Ur (cerca de 2040 antes de Cristo)”,⁴⁶ muito embora existam vestígios de textos de Urakagina de Lagas, dos meados do 3º milênio.

Porém, o documento jurídico mais importante da antiguidade é uma estela de diorito negro de 2,25m de altura e 1,60m de circunferência, que se encontra em Paris, no Museu do Louvre.

Trata-se de codificação calcada nas antigas leis da Caldéia, elaborada por Hamurabi ou *Hammurabi*, também cognominado Kamu-Rabi, rei da Babilônia que reinou sobre toda a Mesopotâmia, conforme esclarece LIMA.⁴⁷

Embora exista certa divergência acerca da época na qual foi elaborado o texto, a data indicada como mais provável é o ano de 1694 antes de Cristo.

Ainda que o sistema jurídico da Grécia antiga seja uma das principais fontes históricas dos Direitos da Europa Ocidental, os gregos não alcançaram a mesma profundidade técnica na esfera legislativa que obtiveram ao elaborar a ciência política, limitando-se a seguir as tradições dos Direitos Cuneiformes.

O povo que, definitivamente, levou a atividade jurídica ao tecnicismo, criando uma “ciência” propriamente jurídica, foram os romanos, cujo sistema, calcado na estrutura legal, inspirou e serve de base ao Direito hoje vigente na maior parte da Europa Ocidental e América.

A idéia de legalidade como modalidade de expressão do Direito na forma escrita é, portanto, muito anterior à formação do Estado na concepção moderna.

Porém, a formação do princípio da legalidade como expressão de garantia individual é muito posterior.

CAPÍTULO III – ESTADO DE DIREITO

Até o final da Idade Média, via de regra, as leis eram impostas pela autoridade religiosa ou imperial para regular as condutas dos súditos, sem, contudo,

⁴⁵ GILISSEN, John. **Introdução histórica ao Direito**. (trad. HESPANHA, António Manuel; MALHEIROS, Manuel Macaísta) Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986, p. 31.

⁴⁶ GILISSEN, John. *op. cit.*, p. 61.

⁴⁷ LIMA, João Batista de Souza. **As mais antigas normas de Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 01.

que tais autoridades fossem sujeitas às mesmas, o que lhes permitia a prática de arbitrariedades.

Porém, em face de circunstâncias políticas adversas, em 15 de junho de 1215, John Lackland (João Sem Terra) foi obrigado a outorgar a *Magna Charta Libertatum* aos barões e ao clero britânicos, revoltados em decorrência de sua opressão, pouco mais de um ano antes de sua morte, ocorrida aos 49 anos de idade.

Em tal documento, o Rei Inglês limitou a atuação do governante a parâmetros legais previamente determinados, estabelecendo no art. 48 que: “Ninguém poderá ser detido, preso ou despojado de seus bens, costumes e liberdades, senão em virtude de julgamento de seus pares, segundo as leis do país”.

Trata-se de uma conquista de cunho liberal da burguesia contra o arbítrio do governante, que desencadeou a idéia de legalidade como garantia contra a opressão dos detentores do poder oficial.

O movimento liberal do início da renascença substituiu a concepção de fundamento divino do poder personificado na pessoa do “príncipe”, pela idéia de “princípio” como mecanismo reitor da forma de administração social, ao elaborar a teoria do Estado moderno.

Posteriormente, em face da difusão do luteranismo, separou-se o Estado da Igreja, como consequência do movimento que propugnava o ideal de liberdade surgido nas cidades-repúblicas do norte da Itália, e da intenção de separar as jurisdições eclesiástica e secular, de modo a afastar a autoridade papal sobre a administração de assuntos de governo.

A base da autoridade passou, então, a ser positivada no ordenamento jurídico oficial, ocorrendo a monopolização do poder no que se refere aos meios de produção da lei por parte do Estado.

Essa concepção está de acordo com a estrutura do Estado moderno detectada por SKINNER, como “uma forma de poder político separada do governante e dos governados, constituindo a suprema autoridade política no interior de um território definido”.⁴⁸

Nesse contexto, a assertiva de LOCKE no sentido de que “nenhum homem na sociedade civil pode ser imune às suas leis”,⁴⁹ estabelece como decorrência do princípio da igualdade a garantia da submissão à lei, tanto dos indivíduos quanto do próprio governante.

Por esse motivo CANOTILHO detecta que “mais do que um conceito jurídico, o Estado de direito era um *conceito político*”.⁵⁰

Devido ao seu relevante conteúdo político, tal regra foi erigida à categoria de princípio do Estado Liberal, posteriormente denominada legalidade, a qual foi inserida no art. 7º da Declaração dos Direitos do Homem de 1789 mediante a seguinte

⁴⁸ SKINNER, Quentin. **As fundações de pensamento político moderno**. (trad. RIBEIRO, Renato Janine; MOTTA, Laura Teixeira) (1. reimp.) São Paulo: Companhia das Letras, 1999, p. 621.

⁴⁹ LOCKE, John. *op. cit.*, p. 138.

⁵⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995, p. 352.

fórmula: “nenhum homem pode ser acusado, conduzido ou detido senão nos casos determinados em lei e segundo as formas que ela prescreve”.

A maioria dos Estados modernos que adotam a estrutura democrática seguiram tal orientação, sendo que, no Brasil, o princípio está expresso no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988 nos seguintes termos: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Especificamente, no âmbito penal, o art. 5º, XXXIX estabelece a reserva legal mediante a disposição: “não há crime sem lei anterior que o defina...”.

Essas fórmulas são expressão da racionalização das relações sociais, o que culminou na idéia de completude do sistema jurídico, por ter sido trazido ao Estado o monopólio do Direito Positivo, estabilizando-o em uma estrutura ideológica de tendência unitarista e reflexos conservadores, condicionando as mudanças sociais e iniciativas políticas aos seus parâmetros.

A importância do princípio da reserva legal é tamanha que, ao identificar o problema da inflação legislativa, DOTTI chega a propor uma nova Consolidação das Lei Penais, reservando a regulamentação da matéria penal à lei complementar.⁵¹

Dessa forma, o autor entende que poderia ser alcançada uma maior estabilidade no ordenamento jurídico, eis que a lei ordinária é mais suscetível a alterações (caráter flutuante) decorrentes de contingências contextuais e passageiras (oportunidade).

Ademais, causa espécie o fato de a Constituição Federal reservar à lei complementar a instituição de empréstimos compulsórios e a criação de impostos de competência residual da União (arts. 148 e 154, I) e admitir a criação de tipos penais (figuras penais em abstrato) mediante a utilização de lei ordinária, revelando um cuidado maior com a intervenção na propriedade privada dos indivíduos para o financiamento de suas atividades, do que com a limitação da liberdade individual dos mesmos pela lesão aos bens jurídicos considerados de valor preponderante na sociedade.

Especialmente no âmbito criminal, o princípio da legalidade assume caráter duplo: em um primeiro momento, possui contornos democrático-representativos, porque em tese as leis devem ser elaboradas por representantes do povo como expressão dos valores socialmente adotados; e, paralelamente, exige uma estrutura objetiva de elaboração legislativa conforme apurada técnica jurídica, pois, da precisão do conteúdo de seus dispositivos é que se pode identificar seus limites, o que configura a efetiva garantia de segurança jurídica a ser proporcionada pela certeza decorrente do conhecimento da norma.

Portanto, não basta a previsão legal das hipóteses que configurem ilícitos penais, devendo ainda tais preceitos serem claros o suficiente, de modo a evidenciar o campo da ilicitude.

CAPÍTULO IV – TIPO PENAL

⁵¹ DOTTI, René Ariel. *Proposta para uma nova Consolidação das Leis Penais*. in **Revista brasileira de ciências criminais**. n. 28. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 155.

Como corolário do princípio da reserva legal e expressão culminante da segurança jurídica, a lei penal é elaborada conforme a estrutura típica de previsão de fatos penalmente ilícitos.

A forma mais apurada da garantia consistente na estrita legalidade no campo penal é o tipo, que pode ser conceituado de forma simplificada como a descrição legal de uma conduta.

Sendo a previsão hipotética de um fato (ou, melhor seria dizer: ato, pois configura uma conduta humana) pormenorizadamente descrito no preceito legal, exerce uma função individualizadora e limitadora do campo de incidência da norma penal.

ZAFFARONI chega a afirmar que o tipo é logicamente necessário porque “qualquer que seja o sistema legal que exista, o tipo é imprescindível para averiguar o que é um delito” (trad. do autor).⁵²

Por esse motivo, as condutas que não se adequem à descrição típica (tipicidade) são consideradas irrelevantes no campo penal, sendo, inclusive, vedado o recurso à analogia para a respectiva subsunção, estando o fato, assim, situado no âmbito da atipicidade, consistindo um indiferente penal.

A origem do conceito de tipo decorreu do desenvolvimento do conceito do vocábulo *tatbestand*.

O termo *tatbestand* origina-se do conceito de *corpus delicti* em sua acepção de fato objetivo, tendo surgido entre os séculos XVIII e XIX como categoria conceitual do Direito Penal substantivo, colocando em relevo uma concepção política liberal do Estado de Direito, representada pelo tecnicismo jurídico.

Até 1906, quando Ernst von Beling publica *Die Lehre vom Verbrechen*, o conceito de *tatbestand* era tomado pela concepção totalitária, sendo constituído por todos os elementos do delito, identificando-se com este.

Nesse contexto, o fato era tomado pelo conjunto de suas expressões multidisciplinares, abrangendo aspectos éticos, morais, sociológicos, políticos, valorativos, etc.

Portanto, as noções de *corpus delicti*, *tatbestand* e crime eram confundidas entre si, tendo o tecnicismo de Beling atomizado o objeto, conferindo-lhe um conteúdo estritamente jurídico.

CAPÍTULO V – ELEMENTOS DO TIPO

O positivismo de Beling (que, juntamente com Franz von Liszt e Gustav Radbruch refletia as idéias dominantes no campo da ciência jurídico-penal no final do século XIX, aplicando ao Direito Penal as orientações metodológicas das leis da natureza, entre elas a causalidade) concebeu o *tatbestand* em sua acepção meramente

⁵² ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. v. III. Buenos Aires: Ediar, 1981, p. 167.

objetiva, afastando de seu conteúdo qualquer conotação valorativa ou subjetiva, o que serviu de suporte para a reelaboração do conceito analítico de crime, conforme assinala BITENCOURT, esclarecendo que nos termos de tal concepção, “o tipo penal tem função meramente descritiva, competindo à norma a valoração da conduta”.⁵³

LUISI sintetiza a concepção de Beling nos seguintes termos: “O tipo, portanto, é descrição dos elementos materiais do delito, contidos na respectiva disposição legal incriminadora. Nele não estão incluídos quaisquer elementos axiológicos nem quaisquer referências concernentes à esfera anímica do agente do crime”.⁵⁴

Dessa forma, conferia-se ao tipo uma função meramente descritiva, separada da antijuridicidade e da culpabilidade, consistindo apenas um contexto conceitual.

Tal concepção foi criticada por diversos autores que pretenderam demonstrar a existência de elementos subjetivos e valorativos no tipo.

Nesse contexto, Max Ernst Mayer sustentou, em 1915, em seu *Der Allgemeiner Teil des Deutschen Strafrechts*, que a tipicidade era um indício de antijuridicidade, e, em 1926, Edmund Mezger passou a tratar a tipicidade como a razão de ser da antijuridicidade, classificando-a em sua estrutura, em *Vom Sinn der strafrechtlichen Tatbestände*.

De fato, MEZGER sustenta que “o tipo jurídico penal que descreve dito atuar típico possui, portanto, a mais alta significação em relação à existência da antijuridicidade penalmente relevante da ação: é fundamento real de validade (*ratio essendi*) da antijuridicidade” (trad. do autor).⁵⁵

Ao conceber o tipo como essência (*ratio essendi*) da antijuridicidade, Mezger adota uma perspectiva unitária.

A concepção monista fundamenta a teoria dos elementos negativos do tipo, tendo o autor denominado seu objeto: “o tipo do injusto (delito) como antijuridicidade tipificada” (trad. do autor).⁵⁶

Sua estrutura se assenta no postulado de que o Direito é composto apenas de normas imperativas (mandatos e proibições).

As normas permissivas têm a função de delimitar as imperativas e, portanto, não possuem autonomia, de modo que seu conteúdo apenas se manifesta quando se encontram relacionadas a uma norma imperativa.

Conforme tal perspectiva, o tipo é estruturado de forma totalizante, abrangendo a descrição positiva do fato e a inexistência de eventual causa excludente de ilicitude, de caráter negativo.

⁵³ BITENCOURT, Cezar Roberto. *Teoria geral do delito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 78.

⁵⁴ LUISI, Luiz. *O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal*. Porto Alegre: Fabris, 1987, p. 15.

⁵⁵ MEZGER, Edmund. *Tratado de Derecho Penal*. tomo I. 2. ed. (trad. MUÑOZ, José Arturo Rodríguez) Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, s/data, p. 362.

⁵⁶ MEZGER, Edmund. *Derecho Penal. Parte General*. Tijuana: Cardenas, 1985, p. 145.

O problema dessa concepção é a falta de diferenciação entre tipicidade e antijuridicidade, cuja autonomia é claramente estabelecida na estrutura dualista de Beling.

As críticas levaram Beling a escrever, em 1930, a obra *Die Lehre vom Tatbestand*, na qual traça diferenças entre o *tatbestand* (representação conceitual básica do fato ou figura reitora – *leitbild*) e o *delistypus* (figura delitiva composta de diversos elementos objetivos, subjetivos e normativos que caracterizam sua identidade).

Como exemplo dessa diferenciação, pode ser apresentado o crime de homicídio, no qual o *tatbestand* “matar alguém” pode ser acrescido de elementos subjetivos da conduta (dolo ou culpa) ou objetivos (meio cruel), modificando o *delistypus* próprio de cada figura penal.

Em síntese, o que Beling fez, foi identificar o *tatbestand* a um puro conceito funcional, denominando-o de forma diversa.

ASÚA esclarece tal modificação ao resumir a resposta daquele autor nos seguintes termos: “Figura reitora (*Leitbild*). É na realidade o antigo *Tatbestand*, ao qual Beling dá este novo nome para evitar confusões. Essa imagem (subtrair coisa alheia móvel, por exemplo) reitora tudo: nela se concretiza e a ela se dirige o injusto normativo e a culpabilidade. Porém a ‘figura reitora’ é objetiva, descritiva, por isso se faz possível reunir em seu tipo todos os demais tipos internos, o do injusto e o da culpabilidade” (trad. do autor).⁵⁷

Essa concepção estava de acordo com a teoria causal da conduta, conforme a qual a ação ou a omissão são consideradas apenas em seu aspecto exterior, sendo o impulso anímico (dolo ou culpa) apreciado paralelamente, na aferição da culpabilidade.

A teoria finalista da ação, por seu turno, demonstrou que o processo anímico é prévio à atuação física e determina a direção da conduta com vistas a um objetivo e, dessa forma, estaria contido na própria conduta.

Com o advento do finalismo, WELZEL afirmou que “o tipo compreende tanto os elementos objetivos como os subjetivos-anímicos da ação” (trad. do autor).⁵⁸ com o que incluiu o elemento subjetivo na conduta do agente (concepção esta também adotada por MAURACH).⁵⁹

Assim, a conduta se projetou para dentro do tipo, juntamente com o processo anímico de sua formação, e aquele foi fragmentado em duas partes, formando uma realidade complexa, com um aspecto objetivo e outro subjetivo.

Além dos aspectos subjetivos, admite-se na estrutura do tipo elementares de natureza normativa, as quais são divididas em conceitos referentes a valor e conceitos jurídicos.

⁵⁷ ASÚA, Luis Jiménez de. *Tratado de Derecho Penal*. tomo III. 2. ed. Buenos Aires: Losada, 1953, p. 763.

⁵⁸ WELZEL, Hans. *Derecho Penal alemán. Parte General*. 11. ed. 4. ed. castellana. (trad. RAMÍREZ, Juan Bustos; PÉREZ, Sergio Yáñez) Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 62.

⁵⁹ MAURACH, Reinhart. *Derecho Penal. Parte General*. v. 1. 7. ed. (atual. ZIPF, Heinz) (trad. GENZSCH, Jorge Bofill; GIBSON, Enrique Aimone) Buenos Aires: Astrea, 1994, p. 350.

Os elementos normativos que encerram um juízo de valor decorrem do conceito ético que o intérprete possui acerca da realidade social descrita no tipo.

Quanto aos conceitos jurídicos, MIRANDA explicita que o “fato jurídico é o suporte fático que o direito reputou pertencer ao mundo jurídico. A *entrada* dêle nesse mundo, e não a sua *permanência eficaz* é que o pode definir. Não entra, sempre, todo êle. Às mais das vêzes, despe-se de aparências, de circunstâncias, de que o direito abstraíu; e outras vêzes se veste de aparências, de formalismo, ou se reveste de certas circunstâncias, fisicamente estranhas a êle, para poder entrar no mundo jurídico”.⁶⁰

Tal ocorre porque o Direito cria abstrações próprias. Porém, possui limites lógico-jurídicos e naturais, de modo que não pode entrar em contradição interna (pois o ordenamento jurídico é um sistema que deve ser harmônico) ou contrariar a realidade empírica da natureza.

Dessa forma também entende TOLEDO, quando, ao invocar a lição de Welzel, afirma que “o ordenamento jurídico também tem os seus limites: pode ele selecionar e determinar quais os dados da realidade que quer valorar e vincular a certos efeitos (efeitos jurídicos), mas não deve pretender ir além disso, porque não pode modificar os dados da própria realidade, quando valorados e incluídos nos tipos delituosos”.⁶¹

REALE JÚNIOR endossa tal concepção, ao argumentar que “as estruturas lógico-objetivas representam o âmbito possível do direito, fora do qual não pode ocorrer a construção da normatividade”.⁶²

No mesmo sentido, ZAFFARONI e PIERANGELI asseveram que “*o direito em geral – e o direito penal em particular – limita-se a agregar um desvalor jurídico a certas condutas, mas em nada muda o ôntico da conduta*. Isto significa que o direito penal não pode criar um conceito de conduta, mas deve respeitar o conceito ôntico-ontológico”.⁶³

Portanto, os conceitos jurídicos não são absolutamente livres, de modo que os elementos normativos do tipo que se revestirem de tal conteúdo, deverão guardar relação de harmonia com a realidade fática e jurídica.

Assim, o tipo resta formado por elementos objetivos, subjetivos e normativos.

CAPÍTULO VI – TAXATIVIDADE

Um problema que se coloca à eficácia do tipo como instrumento da legalidade é a determinação de seu conteúdo.

⁶⁰ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**. tomo I. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970, p. 20.

⁶¹ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de Direito Penal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 96.

⁶² REALE JÚNIOR, Miguel. **Teoria do delito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 33.

⁶³ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *op. cit.*, p. 410.

O centro da questão encontra-se no fato de ser o Direito expresso (constituído) em linguagem, o que acarreta uma limitação comunicacional de seu objeto, determinada, por um lado, pela positivação da norma no preceito e, por outro, pela necessidade da construção do sentido decorrente da interpretação.

Nesse contexto, o preceito é o veículo de comunicação da norma, que delimitará seu âmbito (profundidade e extensão do sentido).

Portanto, ainda que no processo de codificação da norma no preceito legal ocorra, necessariamente, certa deformação do conteúdo normativo original (decorrente da própria formalização da idéia) e, no processo de decodificação (ou construção) consistente na interpretação, verifique-se a incidência de condicionamentos subjetivos de cunho cultural do próprio intérprete que irão determinar o resultado do processo (como elucida STRECK, ao demonstrar que o intérprete não reproduz, mas cria o sentido⁶⁴), o que afasta a possibilidade de uma segurança jurídica completa (previsibilidade absoluta do resultado da interpretação que irá determinar o conteúdo da norma), deve-se buscar a diminuição da área de imprevisibilidade do conteúdo normativo dos dispositivos legais.

Para tanto, devem ser estabelecidos critérios para a construção dos tipos, de modo a especificar seu conteúdo, sobre o qual operará a dogmática para seu refinamento conceitual, limitando assim as possibilidades interpretativas com base em um acordo semântico que serve de base a um código técnico operacional e possibilita o efetivo conhecimento da norma pelos sujeitos à mesma subordinados.

Um dos principais critérios de determinação do conteúdo do tipo é a taxatividade, a qual é concebida por MANTOVANI como princípio reitor da técnica de formulação da lei penal.⁶⁵

Tal critério exige que, para a elaboração dos dispositivos legais sejam utilizados, na medida do possível, apenas termos com conteúdo semântico unívoco e restrito (evitando-se os que possuam conceitos ambíguos, que permitem múltiplas alternativas significantes válidas, assim como os vagos, que possuem um âmbito de significação relativamente indeterminado).

A vagueza caracteriza-se por uma esfera semântica positiva convencionalmente determinada e outra negativa igualmente estabelecida. Porém, entre ambos os extremos, existe uma área de indeterminação na qual não é possível identificar com segurança (sob uma perspectiva objetivamente caracterizável) se o conceito abrange a situação apresentada à análise.

Por exemplo: existem situações às quais é seguramente aplicável o adjetivo claro e outras às quais o mesmo não se aplica. No entanto, existem hipóteses intermediárias (de penumbra) às quais a aplicação do adjetivo não é segura. Em tal incerteza reside a vagueza.

A ambigüidade, por sua vez, reside no fato de uma mesma palavra designar diversos objetos distintos entre si, configurando uma pluralidade significativa.

Em tais hipóteses, o conteúdo semântico das elementares adquire uma amplitude que colide com os critérios de determinação que orientam a taxatividade

⁶⁴ STRECK, Lenio Luiz. *op. cit.*, p. 74.

⁶⁵ MANTOVANI, Ferrando. *Diritto Penale. Parte Generale*. 2. ed. Padova: Cedam, 1988, p. 97.

como postulado de efetiva segurança jurídica, que é um dos objetivos da tipicidade, por restar prejudicada a possibilidade de conhecimento uniforme do conteúdo da lei (*lege certa*).

MARINUCCI e DOLCINI denominam de “precisão” o aspecto da legalidade que vincula o legislador na elaboração dos tipos penais, exigindo a determinação específica de seu conteúdo.⁶⁶

Por taxatividade, os autores concebem a vedação (cujos destinatários são, tanto o intérprete quanto o legislador) à possibilidade de utilização da analogia, mesmo na hipótese da chamada “interpretação analógica” (situações nas quais o legislador insere no tipo uma cláusula genérica relacionada com uma fórmula casuística exemplificativa).⁶⁷

A falta de precisão do conteúdo conceitual do tipo decorrente da formulação semântica vaga, transfere ao Judiciário a tarefa de delimitação da esfera da tipicidade, prejudicando a divisão dos poderes, como adverte HASSEMER.⁶⁸

Em tal situação, cabe ao Judiciário a função especificadora do limite normativo, possibilitando-lhe ampla discricionariedade.

Não obstante ser impossível a previsibilidade absoluta do conteúdo normativo do preceito legal (o que garantiria o mais elevado grau de segurança jurídica formal), eis que a norma concreta é resultado da interpretação (subjetivamente condicionada), os critérios de taxatividade ou precisão possuem a função de restringir as possibilidades interpretativas, aumentando a eficácia da garantia expressa na legalidade.

CAPÍTULO VII – REFERENCIAIS DO TIPO

Outras concepções do tipo se estruturaram, como a adotada por CORREIA, que inclui o aspecto valorativo no centro do conceito para afirmar que, nos tipos penais, “descreve o legislador aquelas expressões da vida humana que em seu critério encarnam a negação dos valores jurídico criminais, que violam, portanto, os bens ou interesses jurídico-criminais”.⁶⁹

Porém, mesmo nesta fórmula, na qual se considera ser a finalidade do tipo, propiciar ao juiz a análise valorativa do fato, aquele serve para determinar o âmbito da ilicitude penal, proporcionando certa esfera de segurança jurídica pela previsibilidade dos limites da licitude.

Uma decorrência dessa concepção é a inclusão do bem jurídico no tipo.

Ainda que formalmente assim não se verifique nas proposições semânticas pelas quais é formado o conteúdo do tipo (hipótese ou enunciado), como o preceito

⁶⁶ MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio. *Corso di Diritto Penale*. v. 1. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1999, p. 57.

⁶⁷ MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio. *op. cit.*, p. 103.

⁶⁸ HASSEMER, Winfried. *Crítica al Derecho Penal de hoy*. (trad. ZIFFER, Patricia S.) Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1988, p. 16-17.

⁶⁹ CORREIA, Eduardo. *Direito Criminal*. v. I. (reimp.) Coimbra: Almedina, 1997, p. 275.

prevê uma conduta (vedada pela norma), visando a proteção do bem jurídico (valor), este deve ser a base da estrutura material e da interpretação do dispositivo, para a abstração do conteúdo das suas elementares.

Logo, o bem jurídico é o substrato material que informa o conteúdo normativo do tipo.

JESCHECK, entendendo a necessidade de o tipo esclarecer qual o bem jurídico tutelado pela norma, afirma que “o tipo provém da norma, e a norma, do bem jurídico” (trad. do autor).⁷⁰

Essa concepção enfoca a norma sob a ótica da produção do tipo, ou seja, a finalidade (comando) pretendida com a positivação do preceito.

Por outro lado, se considerada conforme a perspectiva da interpretação, a norma passa a ser o sentido expressado pelo (ou abstraído a partir do) texto (tipo), conforme sustenta GRAU.⁷¹

Em ambas as hipóteses, a norma está implícita no tipo, não como elemento deste, mas sim como diretriz reitora, ou seja: o parâmetro dentro do qual o tipo é elaborado (ou interpretado) e que lhe serve de conteúdo valorativo.

O bem jurídico, por sua vez, é o fundamento material que justifica a existência da norma, pois a finalidade desta é a proteção daquele.

O tipo, a norma e o bem jurídico são interdependentes, encontrando-se em uma relação de subordinação teleológica.

Porém, o enunciado no qual está estruturada a figura típica, não necessariamente alude de forma expressa à norma ou ao bem jurídico (embora possa fazer referência ao objeto material sobre o qual recai a conduta ou é afetado pelo resultado).

Em face dessa situação, não se encontram propriamente entre as elementares do tipo, mas fazem parte da concepção global do crime.

CAPÍTULO VIII – ESTRUTURA DO TIPO

A lei penal é formalmente estruturada em preceito e sanção.

O tipo é o conteúdo do enunciado legal que descreve uma hipótese fática.

O fato tipificado tem por substrato uma conduta humana que, com a juridicização, torna-se um ato jurídico penal em tese, ao qual é atribuída uma consequência consistente na incidência, também em tese, da sanção ao seu autor.

Para descrever tal fato natural, o legislador utiliza-se de elementos objetivos, subjetivos e normativos, compreendidos, entre estes últimos, os conceitos jurídicos e os comportamentos sujeitos a uma valoração ética.

⁷⁰ JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal*. 4. ed. (trad. SAMANIEGO, José Luis Manzanares) Granada: Comares, 1993, p. 231.

⁷¹ GRAU, Eros Roberto. *La doble desestructuración y interpretación del Derecho*. Barcelona: Bosch, 1998, p. 67 e segs.

O enunciado legal não se confunde com a norma, a qual é a expressão do comando surgido da intenção política eleita pelo legislador ao regular condutas.

Assim, o enunciado descreve: “matar alguém”; enquanto que a norma prescreve: “é proibido matar alguém”.

Uma grande contribuição de Karl Binding (em *Die Normen und ihre Übertretung* – 1914-1919) para a teoria do tipo, foi ter esclarecido que o criminoso não viola a lei penal (enunciado ou tipo), mas sim, a norma.

Portanto, a norma não está explícita no preceito penal, mas dele decorre, ao mesmo tempo em que o orienta.

Paralelamente, o juízo de atribuição dos efeitos jurídicos da realização da hipótese fática tipificada ao seu autor é uma proposição jurídica, cuja elaboração cabe à ciência do Direito, nos seguintes termos: “se um homem matar alguém, a ele deverá ser imposta a sanção penal”.

Tais conclusões proposicionais não fazem, portanto, parte do tipo ou da norma, e, sim, da estrutura sistemática do Direito.

KELSEN esclarece tal estrutura ao afirmar que “*proposições* jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica – nacional ou internacional – dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas consequências pelo mesmo ordenamento determinadas”.⁷²

Porém, KAUFMANN utiliza o termo norma como sinônimo de proposição jurídica, o que se evidencia na assertiva: “as normas são proposições jurídicas independentes que precedem conceitualmente às leis penais e hão de ser elaboradas, na maioria das vezes, a partir destas últimas” (trad. do autor).⁷³

De fato, a palavra “norma” é ambígua em diversos sentidos. Portanto, é necessária uma identificação semântica para o desenvolvimento da argumentação, eis que, a falta de demarcação teórica tem acarretado discussões derivadas de divergências interpretativas acerca da acepção em cujo sentido o vocábulo é tomado, e que não necessariamente possuem incompatibilidades teóricas, mas apenas partem de pressupostos distintos.

Portanto, a descrição legal da hipótese que constitui o tipo será designada como enunciado.

A norma será identificada com a ordem proibitiva de conduta que encerra o valor que o legislador pretende proteger.

Essa estrutura forma o conteúdo do preceito.

A proposição jurídica será tomada como a implicação deôntica da consequência jurídica decorrente da realização fática da hipótese (a ocorrência do fato típico).

Assim, a proposição jurídica é o elo que liga o preceito à sanção.

⁷² KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. (trad. MACHADO, João Baptista) Coimbra: Arménio Amado, 1984, p. 111.

⁷³ KAUFMANN, Armin. *Teoría de las normas*. (trad. BACIGALUPO, Enrique; VALDÉS, Ernesto Garzón) Buenos Aires: Depalma, 1977, p. 51-52.

Porém, VILANOVA elabora ainda uma outra divisão classificatória, que distingue entre proposição jurídica estruturada conforme o modal deôntico, ou seja em face da qual o dever-ser é o operador diferencial da linguagem, e a hipótese (enunciado), “que é a proposição descritiva de situação objetiva possível”.⁷⁴

Por proposição descritiva, então, entende-se a afirmação de que determinado objeto é aquilo que se afirma ser.

CAPÍTULO IX – TIPICIDADE E JUÍZO DE TIPICIDADE

Diferem do tipo, como modelo abstrato do fato penalmente relevante, a tipicidade e o juízo de tipicidade.

Enquanto o tipo consiste na descrição de um fato no plano hipotético-legal, a tipicidade é a qualidade do fato efetivamente ocorrido no mundo fenomênico, de se identificar com as características previstas na lei.

ASÚA conceitua a tipicidade como “a exigida correspondência entre o fato real e a imagem reitora expressada na lei” (trad. do autor).⁷⁵

Portanto, o tipo é conteúdo do dispositivo legal, ao passo que a tipicidade é a qualidade do fato.

Também não se pode confundir a tipicidade com o juízo de tipicidade, pois, enquanto aquela é uma característica do fato, este é uma aferição humana, elaborada pelo intérprete, de modo a constatar a adequação do fato ao tipo.

Nesse contexto, o juízo de tipicidade é elaborado na forma de proposição, sendo que, mediante tal proposição, o intérprete constata se o fato ocorrido se adequa ou não à hipótese típica contida no enunciado legal.

CAPÍTULO X – EQUIPARAÇÃO NO TIPO

Não obstante o tipo possuir estrutura descritiva, eis que é formalizado em um enunciado, algumas vezes o legislador se utiliza de técnica diversa e formula as elementares do tipo elaborando proposições (descritivas) que encerram conceitos ou assertivas.

Ocorre que, o tipo não é o instrumento adequado para tais elaborações.

Tal hipótese possibilita a inserção, no ordenamento jurídico, de dispositivos legais que podem acarretar incoerência sistemática decorrente de abstrações teóricas artificiais que não guardam relação com a realidade fática, ou entram em contradição com outros elementos do sistema.

Essa situação é particularmente presente na elaboração de tipos penais por equiparação de condutas diversas em uma mesma categoria, conceito ou instituto.

⁷⁴ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 89.

⁷⁵ ASÚA, Luis Jiménez de. *op. cit.*, p. 744.

Na elaboração de tais tipos, após descrever a conduta que tipifica, o legislador insere uma fórmula que liga a conduta a outra figura penal, como por exemplo: “caracteriza o crime...”; “será considerado...”; “incorre no crime de...”; “importa em crime de...”; “inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de...”; “responderão como autores do crime de...”; “configurará o delito previsto no...”; “constitui o crime previsto no...”; “pratica o crime de...” ou, “considerar-se-á crime de...”.

Quando a lei faz tal conexão, não mais descreve um fato, mas formula uma proposição descritiva.

Fórmula diversa adotou o art. 168 – A do Código Penal que, sem incluir a equiparação no preceito que descreve a hipótese típica, a indicou, atribuindo ao tipo a denominação pertinente à modalidade em face da qual vislumbra a equiparação.

Assim, a conduta é descrita sob a rubrica: “apropriação indébita previdenciária”.

Seção I – ESTRUTURA LÓGICA

A estrutura própria do tipo é a descrição de um fato em um enunciado, que contém, implicitamente, a norma.

Quando o tipo contém uma equiparação, o enunciado não apenas descreve um fato, mas formula uma proposição, que, portanto, é sujeita a critério de análise de valor (verdadeiro ou falso).

O conteúdo do tipo sob o aspecto formal consiste, em essência, na descrição de um fato em um enunciado (hipótese), sem qualquer proposição da relação entre seus elementos sujeita a um juízo deôntico, ou à avaliação de sua possibilidade lógica.

Portanto, o enunciado deve descrever a conduta “matar alguém”, mas não afirmar que “matar alguém é algo” ou que “matar alguém gera determinado efeito”. Esta fórmula é própria da proposição, que acaba sendo formulada dentro do tipo quando este realiza uma equiparação.

A proposição é: 1) a descrição da relação deôntica (dever-ser), que condiciona o vínculo entre o preceito e a sanção (proposição jurídica), ou; 2) descrição de elementos fáticos de forma relacional, encerrando uma assertiva de hipótese possível (proposição descritiva).

Em outras palavras, a proposição modal deôntica afirma que, se algo acontecer, “deverá ter” determinada consequência jurídica, ao passo que a proposição descritiva afirma que, se algo acontecer, “terá” determinado efeito, ou ainda, que algo é o que se afirma ser.

VILANOVA esclarece que, ao estruturar a proposição jurídica, em sua acepção modal deôntica, esta “articula-se em forma lógica de *implicação*: a hipótese implica a tese ou o antecedente (em sentido formal) implica o consequente. A hipótese é o *descriptor* de possível situação fática do mundo (natural ou social, social

juridicizada, inclusive), cuja ocorrência na realidade verifica o descrito na hipótese”,⁷⁶ pois o deontico não reside na hipótese (enunciado), mas no vínculo entre a hipótese e a tese.

Paralelamente, quando o enunciado do tipo contém uma proposição em vez de uma mera descrição do fato, por ter realizado uma equiparação (afirmação de que algo é algo), sujeita-se às regras de lógica, que são condicionadas pelos critérios de possibilidade, de modo a resultarem na veracidade ou falsidade de seu conteúdo.

Nesse sentido, o mesmo autor assevera que “se formalizarmos a estrutura da proposição jurídica e ela mostrar a mesma composição de uma *proposição descritiva*, a mesma lógica geral das proposições *descritivas* aplica-se-lhe tranqüilamente”.⁷⁷

Proposições descritivas são asserções de que algo é algo, e as “estruturas de linguagem expressivas de proposições são suscetíveis de valores (verdade/falsidade), empiricamente verificáveis por qualquer sujeito que se ponha em atitude cognoscente”.⁷⁸

Ou seja, se o enunciado dispuser que determinado fato constitui o crime de apropriação indébita, o enunciado formula uma proposição descritiva, porque preexiste o tipo do crime de apropriação indébita.

Nesse contexto, verificando-se que o fato descrito não se amolda ao tipo do crime de apropriação indébita, a proposição é falsa.

Como adverte KELSEN, “os princípios da Lógica do Enunciado, a saber: o princípio da não contradição e a regra da conclusão dizem respeito a relações entre os enunciados”.⁷⁹

Dessa forma, quando se verifica uma contradição lógica entre enunciados, em que o primeiro tipo estabelece um conceito jurídico (conduta X = apropriação indébita), e o segundo, outro conceito com a mesma nomenclatura (conduta Y = apropriação indébita), sem que o substrato material de ambos os conceitos coincidam (conduta X ≠ conduta Y), o segundo enunciado é falso, de modo que sua proposição não é válida.

É verdade que o Direito pode criar realidades próprias, diversas da realidade fática sobre a qual opera, deformando-a dentro de certos limites da lógica natural.

Porém, a própria deformação da realidade empírica decorrente da juridicização não é ilimitada, principalmente, em se tratando de descrição típica no âmbito do Direito Penal, no qual o distanciamento entre as instituições jurídicas abstratas e a realidade social representa, não um aperfeiçoamento teórico, mas sua precariedade.

Nesse contexto, HASSEMER sustenta que não “deve (nem pode) o Direito Penal se distanciar demasiadamente dos modelos culturais de ação, ainda que

⁷⁶ VILANOVA, Lourival. *op. cit.*, p. 95-96.

⁷⁷ VILANOVA, Lourival. *op. cit.*, p. 69.

⁷⁸ VILANOVA, Lourival. *op. cit.*, p. 39.

⁷⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. (trad. DUARTE, José Florentino) Porto Alegre: Fabris, 1986, p. 265.

os considere irracionais. Isso se deve ao fato de que os modelos mais básicos (o de causalidade e o da responsabilidade) determinam as instituições, e não o inverso. O Direito Penal por si só não está em posição de mudar esses modelos” (trad. do autor).⁸⁰

Assim, as estruturas lógico-objetivas vinculam o sistema jurídico, eis que este opera sobre a realidade fática e, portanto, precisa estar relacionado com esta para alcançar algum grau de efetividade, conforme demonstrou Welzel com sua concepção ontológica da conduta.

Na hipótese em estudo (equiparação de inadimplência tributária à apropriação indébita), a contradição não se estabelece de forma direta em relação à realidade ôntica ou empírica, mas em face de um instituto jurídico (o tipo que descreve o crime de apropriação indébita), sendo a deformação da realidade o meio utilizado para o estabelecimento artificial da similitude.

Ademais, eventual deformação a ser implementada pelo ordenamento jurídico na criação de suas realidades, não pode incidir sobre sua própria estrutura sistemática, sob pena de implosão de sua unidade lógica e coerência interna.

A criação autoritária de ambigüidade artificial com ilimitada amplitude e de tal modo impregnada de contradição lógica interna, acarreta uma espécie de abstração generalizante que contraria o sentido do princípio da tipicidade, pela falta de especificidade objetiva do conteúdo semântico do preceito jurídico (enunciado).

Tal especificação é indispensável à individualização do fato tipificado, com o que se atende ao princípio da legalidade, não apenas em uma esfera formal, mas efetivamente material, compondo seu conteúdo garantista pelo resguardo da segurança jurídica decorrente da possibilidade de conhecimento do Direito no que se refere aos limites do campo da licitude das condutas individuais.

Os conceitos jurídicos são seletores de propriedades e, ainda que possam não corresponder à realidade empírica em sua totalidade, com ela guardam relação, qualificando normativamente o fático. Portanto, tornado jurídico o fato, submete-se à lógica jurídica dos enunciados, que é sujeita aos requisitos da possibilidade naturalística e da não-contradição.

Por isso, MIRANDA salienta que “a definição legal apenas representa a *opinião do legislador* sobre o que, com os recursos do momento, melhor define o objeto de que se trata. Não é preciso dizer mais quanto à provisoriedade de tal caracterização”.⁸¹

Dessa forma, cabe à hermenêutica a tarefa de elaborar o conteúdo normativo do dispositivo, harmonizando-o com o ordenamento jurídico considerado em sua totalidade.

Constatado que a proposição contida no enunciado do tipo por equiparação é falsa, duas soluções se afiguram possíveis em tese, quais sejam: 1) o tipo resta vazio de conteúdo por conter uma contradição interna; 2) o tipo é fragmentado,

⁸⁰ HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal*. (trad. MUÑOZ CONDE, Francisco; ARROYO ZAPATERO, Luiz) Barcelona: Bosch, 1984, p. 275.

⁸¹ MIRANDA, Pontes de. *Sistema de ciência positiva do Direito*. tomo II. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 105.

sendo excluída a parte conclusiva da proposição e mantida a parte descritiva da conduta.

Na primeira hipótese, o dispositivo passa a não gerar efeitos jurídicos, e na segunda, estes são mantidos.

Sob o aspecto lógico-formal, a subsistência da parte descritiva do enunciado é em tese possível. Porém, se sua cisão afetar diretamente o conteúdo da norma, poderá acarretar a ineficácia do dispositivo devido a seu esvaziamento, decorrente da inexistência de sanção aplicável pelo seu descumprimento.

Exemplo de tal situação ocorre quando o tipo descreve uma conduta em sua parte inicial, e posteriormente formula uma proposição jurídica ao afirmar que aquela equívale a outra figura típica (à qual é cominada uma determinada sanção).

Se for mantida apenas a parte descritiva do enunciado, subsistirá somente a descrição hipotética de uma conduta vedada pelo ordenamento jurídico, sem a cominação da respectiva sanção aplicável em decorrência de sua prática, o que lhe retira a eficácia.

A alternativa da manutenção da eficácia da parte descritiva da conduta contida no enunciado, com a exclusão da proposição àquela vinculada, apenas seria possível quando não ocorresse uma contradição com o sentido teleológico da norma, de modo que a equiparação pudesse ser interpretada como mera remissão de pena, transformando a proposição da modalidade descritiva para a modalidade jurídica, ou quando fosse cominada sanção específica relacionada ao preceito que contém a equiparação, como ocorre na hipótese do art. 168 – A do Código Penal.

No caso, o intérprete reconstrói o tipo mediante sistematização hermenêutica teleologicamente vinculada, o que ocorreu na interpretação dos dispositivos que tentaram equiparar a omissão do recolhimento de tributos indiretos e tributos ou contribuições sociais devidos por agentes de retenção à apropriação indébita, cuja equiparação foi considerada mera remissão de pena, conforme esclarece KIPPER.⁸²

No mesmo sentido, DIAS assevera que “a apropriação indébita e o não-recolhimento de contribuições previdenciárias constituem crimes distintos, equiparados em determinado momento, exclusivamente, para efeito de pena”.⁸³

Seção II – TIPO BÁSICO E DERIVADO

Uma modalidade próxima dos tipos por equiparação, mas que com a mesma não guarda correspondência é a estrutura dos delitos derivados *sui generis*.

JESCHECK explica a diferença entre os delitos básicos e os variantes (estes também denominados derivados) nos seguintes termos: “O delito básico é o tipo

⁸² KIPPER, Celso. *Breves considerações sobre o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas nos empregados*. in *Revista da associação dos juizes do Rio Grande do Sul*. n. 58. Porto Alegre: Ajuris, 1993, p. 324.

⁸³ DIAS, Carlos Alberto da Costa. *Apropriação indébita em matéria tributária*. in *Revista dos Tribunais*. v. 717. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 344.

de partida, enquanto que a variante se apresenta como uma criação posterior, dependente da forma básica colhida no tipo de partida e desenvolvida mediante a adição de elementos complementares” (trad. do autor).⁸⁴

Trata-se das formas qualificadas ou privilegiadas, de modo que ao tipo básico, ou fundamental, adiciona-se alguma circunstância que modifique seu conjunto, sem influenciar em sua estrutura.

Paralelamente, admite-se a existência de delitos *sui generis*, também denominados independentes, os quais possuem uma relação com o tipo básico.

Nesse caso, o novo tipo separa-se de sua conexão com seu grupo originário de delitos, e passa a configurar uma figura autônoma, do que é exemplo o roubo em relação ao furto, que caracteriza um delito específico composto (também denominado como complexo).

No caso, o delito não configura apenas uma variante, mas passa a consistir uma outra categoria independente, com contornos próprios que o individualizam.

A diferença entre ambas as modalidades reside na autonomia em relação ao tipo básico, inexistente no variante, e que caracteriza o delito *sui generis*.

MAURACH esclarece que, se “estamos na presença de um delito autônomo, este é elevado a uma ‘estrutura jurídica unitária com uma nova hierarquia valorativa’, com conteúdo e vida jurídica própria, com especial âmbito de eficácia ou com um conteúdo significante especial, em face de todo o âmbito penal, das conseqüências colaterais, pressupostos processuais, etc.” (trad. do autor).⁸⁵

A omissão de recolhimento de tributos indiretos ou tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção tipificada mediante fórmula típica por equiparação não configura sequer crime *sui generis*, ou seja: figura autônoma em relação à estrutura típica básica da apropriação indébita, pois não possui as mesmas elementares do tipo básico.

Caso preservasse as elementares fundamentais da apropriação indébita, apenas incluindo o objeto material específico, ao tutelar bem jurídico próprio, poderia configurar uma variante ou um delito *sui generis*.

Seção III – ADEQUAÇÃO TÍPICA MEDIATA

O tipo por equiparação também difere da adequação típica mediata.

Esta ocorre quando a subsunção de um fato à descrição típica se verifica mediante recurso a outro dispositivo legal, que contenha uma norma secundária ou de caráter extensivo, como é o caso da tentativa ou da participação, pois a tipicidade não decorre de circunstâncias específicas de fato da conduta original, mas configura hipótese ampliativa do âmbito de abrangência do tipo.

Como no tipo por equiparação a tipicidade se completa pela descrição típica contida no enunciado (a qual apenas é equiparada a outra figura no plano

⁸⁴ JESCHECK, Hans-Heinrich. *op. cit.*, p. 241.

⁸⁵ MAURACH, Reinhart. *op. cit.*, p. 363.

conceitual), sem necessidade de recurso a um tipo de extensão (nem mesmo aquele ao qual se equipara a conduta), a figura típica é suficiente por si própria e a adequação típica se verifica na modalidade imediata.

Seção IV – TIPO ABERTO

Deve ser também diferenciada a equiparação proposicional de condutas no tipo, da tarefa do intérprete na fixação do conteúdo dos denominados tipos abertos.

Inicialmente, a expressão tipo aberto foi elaborada por WELZEL para indicar, essencialmente, a existência de aspectos normativos acessórios ao tipo, cujo conteúdo é determinado por um juízo de valor a ser elaborado pelo intérprete, como se verifica nos delitos omissivos impróprios e nos culposos.⁸⁶

A designação “aberto” referia-se ao fato de que tais juízos valorativos não estariam inseridos no tipo, mas decorreriam de normas gerais que conformariam o sistema jurídico penal.

Posteriormente, tendo MEZGER admitido a existência de elementares normativas no tipo, passou a adotar a expressão nas hipóteses em que o tipo necessitava de complementação externa, apresentando o exemplo da lei penal em branco.⁸⁷

ROXIN formulou severa crítica à concepção Welzeliana dos tipos abertos, afirmando que “se se considera o tipo (classe) de delito, como indício ou juízo provisório de desvalor, o mesmo não pode ser valorativamente neutro” (trad. do autor).⁸⁸

No mesmo sentido, JESCHECK complementa que “o tipo deve conter todos os elementos que contribuem para determinar o conteúdo de injusto de uma classe de delito, sem exceção” (trad. do autor).⁸⁹

De fato, como salienta BUSTOS RAMÍREZ, Roxin critica não apenas o instituto, mas a sistematização do finalismo de Welzel,⁹⁰ eis que concebe o tipo em seu aspecto total.

Não obstante os argumentos formulados pela crítica sejam interessantes, no presente trabalho não se faz possível uma análise mais aprofundada dos mesmos, sob pena de desvio de seu objetivo central.

Porém, relevante se faz a diferenciação entre as figuras dos tipos abertos e os tipos em cujo conteúdo se verifica equiparação entre condutas.

O que Welzel sustentava em sua proposição era o fato de que, nos tipos abertos, o intérprete deveria buscar fora do tipo uma complementação para construir a

⁸⁶ WELZEL, Hans. *op. cit.*, p. 28.

⁸⁷ MEZGER, Edmund. *op. cit.*, p. 154.

⁸⁸ ROXIN, Claus. *Derecho Penal. Parte General*. tomo I. 2. ed. (trad. LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel; CONLLEDO, Miguel Díaz y García; REMESAL, Javier de Vicente) Madri: Civitas, 1997, p. 298.

⁸⁹ JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. v. 1. (trad. MIR PUIG, Santiago; MUÑOZ CONDE, Francisco) Barcelona: Bosch, 1981, p. 336.

⁹⁰ BUSTOS RAMÍREZ, Juan. *Introducción as Derecho Penal*. Santiago: Conosur, 1989, p. 62.

parte indefinida do mesmo (consistente no dever de cuidado relacionado aos crimes culposos e no dever de atuar referente aos crimes omissivos impróprios).

Tal tarefa de complementação não equívale à equiparação, porque o enunciado ao qual se refere o tipo aberto contém uma norma de conduta genérica que obriga à observância de determinada forma de comportamento, enquanto o dispositivo em face do qual se faz a equiparação no tipo descreve uma conduta específica.

Portanto, o conteúdo do complemento do tipo aberto possui natureza deôntica (dever-ser), enquanto o complemento do tipo que contém uma equiparação possui natureza descritiva (ser).

Logo, o recurso ao qual o tipo se refere, ou que necessita para a conformação de seu conteúdo, é diferente em cada uma das hipóteses apresentadas.

Seção V – INTERPRETAÇÃO ANALÓGICA

Outra modalidade de complementação do conteúdo do tipo mediante recursos externos é a denominada interpretação extensiva ou analógica.

Alude-se à necessidade de interpretação analógica sempre que um tipo descrever uma fórmula casuística exemplificativa e acrescentar uma cláusula genérica àquela referida.

No que tange à natureza do instituto, ZARRAFONI e PIERANGELI consideram tal espécie uma outra forma de abertura típica, que confere ao intérprete a tarefa de concluir o conteúdo do tipo.⁹¹

A semelhança, porém, reside no fato de ambas as modalidades recorrerem à atividade interpretativa, e terem como consequência a inclusão de aspectos genéricos em tese abrangidos pela norma, mas não descritos especificadamente no preceito típico.

Diante de tais estruturas típicas, o Judiciário toma para si a tarefa de elaboração normativa, insuficientemente cumprida pelo Legislativo, o que aumenta o grau de insegurança jurídica decorrente da imprevisibilidade objetiva do resultado da interpretação (norma concreta).

Não obstante grande parte da doutrina distinga a interpretação analógica da analogia pelo fato de que na primeira ocorre integração do ordenamento jurídico diante de uma lacuna da lei, enquanto na segunda apenas há necessidade de interpretação do conteúdo de dispositivos expressamente previstos (elementares genéricas), é inegável o fato de que as cláusulas genéricas, se por um lado se apresentam como um imperativo de necessidade resultante das limitações da linguagem como veículo transmissor da norma, por outro, proporcionam alto grau de discricionariedade ao intérprete para a fixação pragmática de sua extensão e profundidade.

⁹¹ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *op. cit.*, p. 450.

Por esse motivo BUSTOS RAMÍREZ e MALARÉE entendem que as chamadas “cláusulas genéricas” possibilitam a utilização de analogia, por não atenderem ao critério de certeza que orienta a taxatividade.⁹²

HASSEMER chega a afirmar que a interpretação e a analogia são estruturalmente idênticas, porque como ato de compreensão de texto, encontram-se influenciadas pelos subjetivismos (incluindo os pré-juízos ou pré-conceitos) do intérprete e do contexto cultural no qual este se encontra inserido, limitações e demais vinculações que condicionam as formas de compreensão.⁹³ Nesse contexto, a vagueza do conteúdo das cláusulas genéricas é um fator que amplia o âmbito da insegurança jurídica que a legalidade procura diminuir.

Independentemente da posição adotada, o fato é que o tipo que permite a interpretação analógica difere-se do que equipara condutas porque o primeiro realiza uma equiparação interna entre suas próprias elementares, descrevendo situações assemelhadas e, o segundo, elabora equiparação externa, vinculando hipóteses não necessariamente semelhantes.

Enquanto a eventual falta de harmonia ou relação de similitude entre as elementares descritivas exemplificativas constantes na fórmula casuística dos tipos que permitem interpretação analógica acarreta a ampliação do âmbito de abrangência da cláusula genérica, podendo mesmo afetar sua eficácia devido à impossibilidade lógica da identificação dos seus limites, a falta de identidade entre as hipóteses equiparadas mediante proposição descritiva no tipo acarretam (a princípio) a invalidação da mesma devido à contradição interna instaurada.

CAPÍTULO XI – REMISSÃO DE PENA*

Outra modalidade semelhante, mas não idêntica ao tipo por equiparação, é a remissão de pena. Nesta, não há equiparação de condutas no plano do enunciado que formaliza o tipo, mas, apenas, das conseqüências de uma figura típica para com outra.

Não se trata das *leges imperfectae* a que alude RÁC quando se refere às leis que “não impõem pròpriamente penas, mas procuram vedar ou dificultar a prática dos atos”,⁹⁴ pois a sanção existe, embora esteja cominada em outro dispositivo.

A remissão pode ser feita no próprio enunciado que contém o tipo, conforme constam nos dispositivos abaixo indicados, mediante as fórmulas:

- Decreto-lei n° 65/37, art. 5°: “... incorrerá nas penas do art. 331, n. 2, da Consolidação das Lei Penais...”;
- Lei n° 3.807/60, art. 86; Decreto n° 48.959-A, art. 483 e Decreto 77.077/76, art. 149: “Será punida com as penas do crime de apropriação indébita...”;

⁹² BUSTOS RAMÍREZ, Juan; MALARÉE, Hernán Hormazábal. *Lecciones de Derecho Penal*. v. 1. Madri: Trotta, 1997, p. 82.

⁹³ HASSEMER, Winfried. *Crítica al Derecho Penal de hoy*. (trad. ZIFFER, Patricia S.) Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998, p. 40-41.

* O termo remissão é empregado no sentido de remessa, forma derivada do verbo remeter.

⁹⁴ RÁC, Vicente. *O Direito e a vida dos direitos*. v. 1. São Paulo: Max Limonad, 1960, p. 342.

- Decreto nº 89.312/84, art. 146: “... é punida com a pena do crime de apropriação indébita”.
- Código Penal, art. 168 – A, § 3º: “Nas mesmas penas incorre...”.

Porém, outras vezes, a remissão é elaborada na parte do dispositivo que contempla a sanção cominada, como se verifica no art. 95, § 1º, da Lei nº 8.212/91, quando estabelece que: “No caso dos crimes caracterizados nas alíneas “d”, “e” e “f” deste artigo, a pena será aquela estabelecida no artigo 5º, da Lei n. 7.492, de 16 de junho de 1986...”.

Tal forma de remissão não acarreta a contradição interna possível nos enunciados proposicionais que equiparam condutas, pois, apenas estabelece efeitos idênticos a condutas diversas.

Ou seja, em vez de afirmar que algo é algo (equiparação), estabelece que a um fato típico se aplica a pena cominada a outro (remissão).

Assim sendo, mesmo que não caracterize forma legislativa tecnicamente recomendável, pois pode ocorrer a revogação do dispositivo ao qual se faz remissão, acarretando o esvaziamento do conteúdo sancionador do dispositivo remissivo, a remissão de pena não caracteriza qualquer impropriedade jurídica no campo da lógica.

CAPÍTULO XII – HISTÓRICO DA EQUIPARAÇÃO LEGAL ENTRE APROPRIAÇÃO INDÉBITA E CRIME TRIBUTÁRIO

Durante muito tempo, a legislação brasileira adotou a técnica de tipificar condutas consistentes na omissão de recolhimento de tributos indiretos (IC, IPI e ICM) ou devidos por agentes de retenção (IRRF e contribuições sociais) mediante sua equiparação ao crime de apropriação indébita, tanto por proposições jurídicas descritivas expressas no tipo, como por remissões de pena, também incluídas no enunciado.

Embora com pequenas variações na fórmula gramatical, a estrutura equiparativa foi largamente utilizada na legislação penal tributária brasileira, conforme abaixo se verifica:

- Lei nº 3.807/60, art. 155; Decreto nº 60.501/67, art. 347 e Decreto nº 72.771/73, art. 430: “Constituem crimes: [...] II – de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal...”;
- Lei nº 4.357/64, art. 11 e Decreto nº 58.400/66, art. 461: “Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal...”;
- Decreto-lei nº 326/67 e Decreto nº 61.514/67, art. 318: “... constitui crime de apropriação indébita definido no artigo 168 do Código Penal”;
- Decreto nº 77.077/76, art. 224: “Constitui crime: [...] II – de apropriação indébita, como definido no Código Penal...”;

- Decreto nº 85.450/80, art. 742: “Constitui crime de apropriação indébita, definido no Código Penal...”;
- Decreto nº 85.450/80, art. 333: “Constitui crime [...] II – de apropriação indébita...”;

Finalmente, a Lei nº 8.137/90 modificou tal estrutura, não fazendo qualquer equiparação entre a conduta descrita em seu enunciado e outra figura típica.

Posteriormente, a Lei nº 8.137/90 foi sucedida pela Lei nº 8.212/91, que a derogou no que tange à omissão de recolhimento de contribuições sociais devidas por agentes de retenção, a qual também não estabeleceu qualquer forma de equiparação de condutas.

Porém, o art. 168 – A do Código Penal, instituído pela Lei nº 9.983/2000, novamente aludiu à equiparação entre tal figura e a apropriação indébita, sem, contudo, elaborar uma proposição descritiva no tipo mas, atribuindo à modalidade típica a denominação “apropriação indébita previdenciária”, com o que instituiu ambigüidade significativa ao termo, por se referir a objetos distintos.

Até o alcance da etapa caracterizada pela elaboração da Lei nº 8.137/90 (que foi seguida pela Lei nº 8.212/91), diversos diplomas legais foram editados, com persistência na impropriedade técnica consistente na equiparação, o que acarretou uma construção doutrinária que influencia a hermenêutica da legislação atual, pela tradição da técnica legislativa anterior, levando muitos intérpretes a se preocupar em questionar a correspondência (assim como a necessidade de sua existência) entre as condutas tipificadas nos arts. 168 e 168 – A, ambos do Código Penal e a tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Uma circunstância que contribuiu para a dificuldade na elaboração da doutrina acerca da matéria foi a multiplicidade das fórmulas legais adotadas para o tratamento do tema, com a freqüente edição de leis dispendo sobre o mesmo objeto, acarretando o que a doutrina denomina “inflação legislativa”, aliada à reinserção, pelo art. 168 – A do Código Penal, da técnica equiparativa em sede legislativa.

Seção I – INFLAÇÃO LEGISLATIVA

A inflação legislativa é efeito da idéia utilitária de que o Direito Penal deve resolver todos os problemas sociais, levando à excessiva edição de leis para regulamentar situações de forma pontual e não coordenada ou sistemática, o que tem como resultado a diminuição da segurança jurídica em face da imprevisibilidade dos efeitos jurídicos que os atos dos particulares poderão causar, eis que a multiplicidade das disposições de Direito Positivo dificulta o conhecimento de seu conteúdo por parte de seus destinatários.

A inflação legislativa, inclusive, diminui a margem de contenção dos limites aceitáveis da criminalidade, pelo aumento da base fática objetiva sobre a qual a lei vai incidir, sem o correspondente incremento dos meios de repressão, o que colabora com o aumento da cifra negra.

HULSMAN e de CELIS apontam que “muitas das situações que se enquadram nas definições da lei penal não entram na máquina”,⁹⁵ constituindo a chamada cifra negra da delinquência, ou, na denominação de CERVINI “criminalidade oculta”,⁹⁶ consistente na diferença entre o número de crimes efetivamente ocorridos e o número de crimes conhecidos pelos órgãos de controle.

Sobre tal situação, ZAFFARONI adverte que “as agências do sistema penal dispõem apenas de uma capacidade operacional ridiculamente pequena se comparada à magnitude do planejado.

A disparidade entre o exercício de poder programado e a capacidade dos órgãos é abissal, mas se por uma circunstância inconcebível este poder fosse incrementado a ponto de chegar a corresponder a todo o exercício programado legislativamente, produzir-se-ia o indesejável efeito de se criminalizar várias vezes toda a população”.⁹⁷

Em face de tal realidade, inicia-se uma tendência abolicionista que visa a limitação do âmbito de incidência da norma penal, como expressão da subsidiariedade da lei penal, o que não é apenas uma postura ideológica de cunho liberal, mas, igualmente, um imperativo de ordem prática em face da incapacidade do Estado de conferir efetividade à legislação penal.

Nesse sentido também entende DIAS, aliando-se à posição de Eduardo Correia, ao salientar que “o actual movimento em favor da «eticização e purificação do direito penal», ao pretender que este só intervenha nos casos de insuportável violação de bens fundamentais da comunidade, é, sem dúvida, também consequência da exigência processual de que os tribunais penais não sejam submersos por uma multidão de infrações de duvidoso relevo ético-social”.⁹⁸

Portanto, a elaboração legislativa penal não pode ser obra do acaso ou determinada por situações efêmeras, pois necessita de base estável para lhe conferir legitimidade social e não colocar em risco a segurança jurídica.

No contexto da inflação legislativa, é mister ainda distinguir-se a modalidade horizontal da vertical.

Inflação horizontal é a repetição de normas com o mesmo conteúdo, porém com descrições formais diversas em sucessivas disposições legais, ao passo que a vertical é a introdução de novas normas no sistema.

Conforme tal divisão, verifica-se que a inflação legislativa vertical é mais perniciosa à segurança jurídica, por não proporcionar a estabilidade que possibilita a certeza do Direito consistente na previsibilidade dos efeitos jurídicos dos atos a serem praticados pelos sujeitos, em face do desconhecimento da norma contida nos

⁹⁵ HULSMAN, Louk; DE CELIS, Jaqueline Bernat. **Penas perdidas**. (trad. KARAM, Maria Lúcia) Niterói: Luam, 1993, p. 64.

⁹⁶ CERVINI, Raúl. **Os processos de descriminalização**. 2. ed. espanhola. (trad. GRANJA, Eliana; VAITAMAN, Jeni; PIERANGELLI, José Henrique; LEONARDI, Maria Alice Andrade) São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 161.

⁹⁷ ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Em busca das penas perdidas**. (trad. PEDROSA, Vânia Romano Pedrosa; CONCEIÇÃO, Amir Lopes da) Rio de Janeiro: Renavan, 1991, p. 26.

⁹⁸ DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito Processual Penal**. vol. 1. Coimbra: Coimbra Editora, 1974, p. 31.

dispositivos (por seus destinatários), aumentando assim, indiretamente, a amplitude da cifra negra.

Porém, em sede de Direito Penal Tributário, o fenômeno inflacionário legislativo mais comum no Brasil ocorre na modalidade horizontal.

O utilitarismo penal, talvez devido à insegurança dos legisladores na identificação da natureza essencialmente criminal dos dispositivos referentes ao Direito Penal Tributário, redundou na elaboração de diversos diplomas legais sucessivos, tratando da matéria de modo pontual e, muitas vezes, desarmônico.

Contribuiu para tal fenômeno, ao lado das agudas vicissitudes do tratamento do Direito Tributário ocorridas em face das constantes mudanças da política econômica oficial, o fato de os crimes tributários serem historicamente tratados como apêndices de diplomas legais que tratavam da regulamentação de tributos especificamente considerados.

Assim, via de regra, os tipos não são estruturados de forma genérica e abrangente, mas levando-se em consideração apenas o tributo regulamentado na legislação que os contém, redundando uma asistematização profunda.

Como consequência natural da falta de coerência entre os diversos diplomas, grassam na legislação, situações ensejadoras de concursos temporais e aparentes de leis penais.

Quando da edição da Lei nº 8.137/90, vislumbrou-se a possibilidade de a matéria ser definitivamente tratada de forma sistemática e global e, principalmente, em um diploma legal essencialmente penal, com o abandono da fórmula antiga.

Porém, a situação retornou à oscilação anterior, com a edição das Leis nº 8.212/91, 9.249/95, 9.430/96, 9.964/2000 e 9.983/2000, o que evidencia a falta de maturidade legislativa quanto ao tratamento do tema ainda no presente momento, não obstante a prática ser consideravelmente antiga.

CAPÍTULO XIII – MUDANÇA DA ESTRUTURA TÍPICA DO CRIME TRIBUTÁRIO

Com a edição da Lei nº 8.137/90, o legislador abandonou a fórmula técnica de elaboração de tipos penais por equiparação ao crime de apropriação indébita, quando a conduta típica consistisse na omissão de recolhimento de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção.

No mesmo sentido dispôs a Lei nº 8.212/91, o que possibilitou grande avanço doutrinário no tratamento do tema, inclusive com a utilização da denominação “omissão de recolhimento de tributos indiretos ou tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção”.

Um exemplo da utilização de tal nomenclatura para a hipótese típica (embora com variação semântica acidental) é a apresentada por BALTAZAR

JUNIOR, que acertadamente detectou não haver diferença substancial entre os tipos descritos nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 95, “d”, da Lei nº 8.212/91.⁹⁹

Posteriormente, com a inserção do art. 168 – A no Código Penal, houve um retorno à adoção da técnica equiparativa, porém, sem a inclusão de proposição descritiva no dispositivo que formaliza o tipo.

A equiparação, no caso, se limita à atribuição de denominação similar aos tipos, tendo sido utilizada a nomenclatura “apropriação indébita previdenciária” ao tipo que descreve a omissão de recolhimento de contribuição social devida por agente de retenção.

Porém, muitos intérpretes, impregnados pela tradição anterior, e estimulados pela forma de tratamento da matéria veiculada pelo art. 168 – A do Código Penal, continuam buscando traços de semelhanças e diferenças entre as figuras típicas, para contextualizar uma discussão acerca da possibilidade estrutural do crime, vale dizer, da validade do preceito em face da falsidade da proposição nele (conforme sustentam) contida.

A simples ausência de equiparação expressa no tipo seria suficiente para, em face da inexistência da proposição, limitar a interpretação ao aspecto descritivo, eis que o tipo possui o enunciado em sua completude (independentemente do nome que lhe seja atribuído).

Porém, parte da doutrina e da jurisprudência não levou em consideração tal modificação estrutural do tipo, motivo pelo qual se faz necessária a análise de seu conteúdo.

Com o fito de evidenciar amiúde tal circunstância, será elaborada a análise das elementares específicas de cada dispositivo, com o objetivo de demarcar suas diferenças e naturezas próprias, que lhes conferem individualidade e independência.

Antes, porém, de modo ilustrativo, será apresentada a posição da jurisprudência dos tribunais superiores acerca do tema.

CAPÍTULO XIV – O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

A maior parte da jurisprudência dos tribunais superiores não reconhece de forma sólida e definitiva as diferenças existentes entre as condutas tipificadas nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal (esta, anteriormente tipificada no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91), e a prevista no art. 168 do Código Penal.

Embora exista alguma tendência no sentido do reconhecimento de tais diferenças, o entendimento jurisprudencial ainda se encontra em fase de transição, não tendo pacificado sua posição e sistematizado seus fundamentos.

Em 02.05.91, ao julgar Questão de Ordem no Inquérito nº 4081/140, de cujo acórdão foi relator o Min. Moreira Alves, o pleno do STF denominou o crime tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 nos seguintes termos: “apropriação indébita

⁹⁹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 116.

de valor de tributo”. Essa denominação guardava coerência com o entendimento assentado pela doutrina e jurisprudência anteriores à edição da Lei nº 8.137/90.

Porém, tal posição foi posteriormente modificada pelo STF, pois, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 76.044-9, em 31.10.97, proferido pela sua 1ª Turma, o relator, Min. Octavio Gallotti, reproduziu em seu voto o entendimento do juiz Volkmer Castilho, da 1ª Turma do TRF da 4ª Região, que sustenta ser a omissão de recolhimento de tributos um crime de mera conduta, omissivo próprio, que não se confunde com o de apropriação indébita, não obstante entenda ser necessário à configuração do fato típico o anterior desconto ou a cobrança do valor respectivo, o que transforma a classificação da hipótese típica na modalidade de conduta mista.

Nesse contexto, reconhece a desnecessidade do ânimo apropriativo no elemento subjetivo da conduta do sujeito ativo do crime tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, e no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, sendo suficiente, para tanto, a vontade livre e consciente de não recolher aos cofres públicos os valores devidos a título de tributo indireto ou devido por agente de retenção.

Posteriormente, ao julgar o *Habeas Corpus* nº 77.151-3, em 23.06.98, na 1ª Turma do STF, o Min. Sydney Sanches (relator do acórdão) adotou, para o crime em tela, a denominação: “retenção indevida de tributos ou contribuições previdenciárias”, não fazendo alusão à apropriação indébita no tratamento do tema.

Na mesma direção teórica e, diferenciando expressamente os crimes em tela, ao relatar o *Habeas Corpus* nº 76.978-1, em julgamento realizado em 29.09.98, na 2ª Turma do STF, o Min. Maurício Corrêa entendeu que o não recolhimento de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção não caracteriza a figura típica do crime de apropriação indébita, por se tratar de crime omissivo puro.

Dessa forma, verifica-se a tendência do STF no sentido de não mais denominar “apropriação indébita”, a omissão de recolhimento de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção, reconhecendo a diversidade das características de ambas as condutas, notadamente sob o aspecto subjetivo.

No STJ, porém, tal tendência não é verificada com a mesma ênfase.

No julgamento do *Habeas Corpus* nº 3.166 (94.040954-0), realizado pela 6ª Turma do STJ em 18.09.95, o relator designado, Min. Adhemar Maciel (relator originário: Min. Vicente Leal), adotou, para o fato, a nomenclatura “omissão no recolhimento” de tributo, ou de contribuição previdenciária, o que poderia indicar uma tendência no sentido da separação no tratamento de tais crimes.

Porém, julgando o Agravo Regimental, no Agravo de Instrumento nº 70.575 (95.0016857-0), em 15.04.97, a 5ª Turma do STJ, em acórdão relatado pelo Min. Edson Vidigal, denominou aleatoriamente o fato, ora como “ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias”, ora como “falta de recolhimento de contribuições previdenciárias” e, ora, ainda, como “apropriação indébita”, tomando as expressões como sinônimas.

A mesma 5ª Turma do STJ, em 27.10.97, julgando o Recurso Especial nº 118.050 (97.0007243-6), no voto do relator, Min. Cid Flaquer Scartezini, denominou a omissão de recolhimento de contribuição social por agente de retenção como “apropriação indébita”.

Assimilando de forma completa a conduta tipificada no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91 à apropriação indébita, a 6ª Turma do STJ, em 19.05.98, ao julgar o Recurso Especial nº 100.005 (96.0041764-4), tendo como relator o Min. Vicente Leal, entendeu ser necessária, na conduta do sujeito ativo, a presença do particular elemento subjetivo consistente no ânimo apropriativo dos valores arrecadados do segurado, o que designou “dolo específico”.

Tal entendimento é mantido pela 6ª Turma do STJ, no Recurso Especial nº 135.020 (97.39080-2), julgado em 21.05.98, no qual o relator, Min. Vicente Leal, denomina o fato como “crime de apropriação indébita por omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias, descontadas dos salários dos empregados”.

Portanto, no STJ ainda não há uma diferenciação entre os crimes em tela, ou mesmo uma evidente tendência nesse sentido.

Tal situação decorre, em parte, da tradição legislativa anterior (revigorada pelo art. 168 – A do Código Penal), que buscava a equiparação das condutas e, em parte, da falta de sistematização das elementares dos tipos descritos nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal (assim como no dispositivo que o antecedeu, qual seja, o art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91).

PARTE III – ANÁLISE DAS ELEMENTARES DOS TIPOS REFERENTES À APROPRIAÇÃO INDÉBITA/INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Historicamente, a legislação brasileira adotou a prática de equiparar a omissão de recolhimento de tributos indiretos ou devidos por responsáveis tributários que atuem como agentes de retenção, ao crime de apropriação indébita.

Tal solução causou perplexidade, porque, caso efetivamente se tratasse de duas situações idênticas, o tratamento específico seria redundante e inútil, sendo mais adequado inserir, na forma de causa especial de aumento de pena do crime base, a circunstância de o objeto da apropriação consistir valor de tributo ou contribuição social, ou elaborar um tipo derivado.

Por outro lado, sendo as situações fáticas realidades distintas, a equiparação por ficção legal acarreta superposição conceitual, pois, a definição de apropriação indébita é dada pela lei penal e, se essa própria, após definir a realidade que cria, estabelece que outra hipótese fática diversa consiste na mesma realidade jurídica, conflita com a primeira no aspecto ontológico, esvaziando a rigidez do conceito, devido à contradição criada pela proposição descritiva falsa.

Por esse motivo a opção legislativa passou a ser criticada, tendo MARTINS afirmado com razão que “a figura criminal da ‘apropriação indébita’, que passou a revestir, como tal, certos ilícitos fiscais no campo do imposto de renda, de produtos industrializados e contribuições do I.N.P.S., nem sempre foi, com felicidade, amoldada aos seus novos titulares”.¹⁰⁰

Com a edição das Leis nº 8.137/90 e 8.212/91, a experiência foi substituída pela elaboração de tipo próprio e específico em relação ao fato que o Estado pretende criminalizar, sem se valer de remissões a efeitos ou equiparações decorrentes de ficção legal.

Mediante tal técnica, separadas se encontravam as figuras da apropriação indébita e da omissão de recolhimento de tributos indiretos (assim como dos tributos e contribuições sociais cujo recolhimento é devido por agentes de retenção).

Porém, tendo o art. 168 – A do Código Penal revogado o art. 95 da Lei nº 8.212/91, e denominado de “apropriação indébita previdenciária” a omissão de recolhimento de contribuição social devida por agente de retenção, a doutrina pode voltar a buscar semelhanças entre as hipóteses típicas, como ocorria anteriormente, quando os tipos que descreviam tal conduta a equiparavam à apropriação indébita mediante proposição descritiva.

Exemplos de tal posição doutrinária se encontram em COSTA JÚNIOR e DENARI, os quais afirmam que o art. 2º, II, da Lei nº 8.212/91 “contempla um autêntico caso de apropriação indébita”,¹⁰¹ assim como em STOCO que entende, no

¹⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A apropriação indébita no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Bushatsky, 1975, p. 24.

¹⁰¹ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; ZENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 126.

que se refere ao art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que “o preceito descreve comportamento que se identifica com a apropriação indébita”.¹⁰²

Na mesma linha de raciocínio, CORREA consigna que o agente, “ao reter o dinheiro que pertence ao Poder Público, pratica inversão na sua posse, em verdadeira apropriação indevida”.¹⁰³

Outro exemplo da dificuldade de se desvincular os institutos encontra-se nas palavras de MONTEIRO, quando sobre a Lei nº 8.137/90, afirma que “a lei não visa punir mero atraso, mas a figura do não-recolhimento que, em tese, se assemelha à apropriação indébita, porque o agente cobrou e recebeu de terceiros e transformou o tributo ou a contribuição em coisa sua, invertendo a posse”.¹⁰⁴

Portanto, necessária se faz a análise dos elementos constitutivos dos tipos em questão, para estabelecer as diferenças entre os institutos e evitar as generalizações, assim como a utilização de soluções próprias de cada qual aos demais, o que causa resultados conflitantes tanto no âmbito criminal quanto no tributário, assim como entre ambos reciprocamente.

CAPÍTULO I – A APROPRIAÇÃO INDÉBITA

A apropriação indébita tem origens remotas no instituto da quebra de confiança, também denominado violação fiduciária ou, na expressão tradicional, abuso de confiança, elaborado pelo Direito Francês e previsto originalmente no Código de 1791.

Porém, o ordenamento jurídico nacional não adotou a fórmula francesa, preferindo ressaltar os elementos objetivos da relação aos subjetivos, de modo que, embora a conduta possa conter implicitamente a transgressão da fé depositada no sujeito ativo pela vítima, o tipo não faz alusão a tal aspecto pessoal.

Nesses termos o Código Penal disciplinou a matéria, situando-a no Capítulo V do seu Título II, que trata dos crimes contra o patrimônio.

Seção I – HISTÓRICO

À época do descobrimento, vigiam em Portugal as Ordenações Afonsinas de 1446, as quais não previam a figura da apropriação indébita sequer sob a rubrica de furto, como modalidade denominada pela doutrina de imprópria.

O dispositivo mais próximo do instituto encontrava-se no Título LIV do Livro V, e dispunha sobre o furto de aves de terceiros encontradas pelo agente e não devolvidas a seu proprietário.

¹⁰² STOCO, Rui. *Sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária*. in **Revista dos Tribunais**, v. 675. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 344.

¹⁰³ CORREA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 21.

¹⁰⁴ MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. São Paulo: Hemus, 1993, p. 176.

Em 1521, com a promulgação das Ordenações Manuelinas, a conduta foi tipificada sob a rubrica de furto no § 8º do Título XXXVII do Livro V, com características análogas às atuais, tendo as Ordenações Filipinas de 1603 mantido a previsão com a reprodução de sua descrição típica no § 8º do Título LX do Livro V, nos seguintes termos:

“E por quanto alguns furtos se fazem por algumas pessoas, não começando em furto, por as cousas furtadas a principio virem á sua mão per vontade de seus donos, assi como são Feitores, Recebedores, Mordomos e outras pessoas, de que se fia dinheiro, ou qualquer fazenda, e assi Ouriveses, ou outros Officiaes mechanicos:

E bem assi, se alguem emprestasse a algum seu amigo joias, prata, cavallos, ou outras quaesquer cousas, e elle fugisse com ellas, ou as vendesse, ou recebesse algum deposito, e fugisse com elle, ou o vendesse; nestes casos serão punidos os malfeitores segundo o arbitrio do Julgador, e até morte natural inclusive, se lhe tanto parecer que merecem, conforme a qualidade do caso e das pessoas, e circumstancias delle”.

O Código Criminal do Império, de 16 de dezembro de 1830, em seu artigo 258 dispunha sobre a apropriação indébita, ainda mediante a designação de furto, da seguinte forma:

“Também cometerá furto, e incorrerá nas penas do artigo antecedente, o que tendo para algum fim recebido a coisa alheia por vontade de seu dono, se arrogar depois o domínio ou uso que lhe não fora transferido”.

Tal designação (furto impróprio) devia-se ao fato de que, até então, não havia total independência e assentamento de conceitos entre os diversos crimes contra o patrimônio, então denominados como “contra a propriedade”, sendo o furto considerado um gênero do qual a apropriação indébita era espécie.

Apenas no século XVIII, na França, o instituto passou a ser tratado de forma autônoma. Porém, a legislação gaulesa não foi suficiente para influenciar a brasileira contemporânea.

O Código Penal da República, de 11 de outubro de 1890, modificado em parte pela Consolidação das Leis Penais levada a efeito por Vicente Piragibe e adotada pelo Decreto nº 22.213, de 14 de dezembro de 1932, em seu art. 331 dispunha:

“É crime de furto, sujeito às 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 determinado”.

Continuava, portanto, a apropriação indébita sendo tratada como modalidade de furto, embora já possuísse todos os elementos objetivos e subjetivos que a distinguem.

Como as elementares do tipo já se encontravam perfeitamente definidas com seus caracteres próprios, a distinção do instituto foi elaborada na esfera doutrinária.

O art. 168 do Código Penal vigente, Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940, tratou da apropriação indébita em designação específica e tipo independente pela primeira vez no Brasil, dispondo nos seguintes termos:

“Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção”.

Dessa forma, o instituto alçou contornos de independência, sendo possível a elaboração de estudos específicos de seus caracteres.

Seção II – ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO DESCRITO NO ART. 168 DO CÓDIGO PENAL

Apropriar-se, semanticamente significa o ato de se tornar proprietário ou “fazer sua a coisa alheia”, na clássica definição de HUNGRIA.¹⁰⁵

A expressão contém em si não apenas o verbo nuclear do tipo que expressa o ato de inversão do título da posse para deixar de deter o objeto em nome alheio e passar a detê-lo em nome próprio, como implica a classificação jurídica de um instituto, qual seja, a propriedade.

A propriedade é conceituada pela indicação de seus elementos, no art. 524 do Código Civil, como o “direito de usar, gozar e dispor de seus bens”, devendo essa ser a acepção pela qual o instituto há de ser tomado. Sentido esse, inclusive, mediante o qual se entende a intenção, finalidade ou característica pela qual o agente especificou a conduta.

Portanto, é necessária a verificação de que o título da posse fora invertido com tais características finalísticas, tornando-se o agente proprietário do bem (ainda que apenas sob o aspecto subjetivo da conduta, pois, objetivamente, a inversão do título da posse é injusta e não pode alcançar os efeitos jurídicos almejados pelo sujeito).

A expressão coisa contida no tipo é similar à de bem, entendido como algo que encerre ou possa ter utilidade, porém, em acepção restrita, porque conforme salienta BEVILAQUA, “embora o vocábulo *coisa* seja, no domínio do direito, tomado em sentido mais ou menos amplo, podemos afirmar que designa, mais particularmente, os bens que são, ou podem ser, objecto de direitos reais”,¹⁰⁶ o que ressalta a noção de corporidade do objeto, na divisão entre bens corpóreos e incorpóreos.

O adjetivo alheia, designa o fato de o sujeito não ser o proprietário do objeto do qual pretende se apropriar, mesmo porque, se o fosse, não haveria como se apropriar no sentido lógico da hipótese naturalística, eis que o bem já lhe seria próprio.

A conceituação de bem móvel não corresponde inteiramente à externada pela legislação civil, pois, na mesma não se compreendem, por exemplo, os direitos reais sobre objetos móveis e os direitos de autor, assim como outros, previstos no artigo 48 do Código Civil.¹⁰⁷

¹⁰⁵ HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Comentários ao Código Penal**. v. 7. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 135.

¹⁰⁶ BEVILAQUA, Clovis. **Theoria geral do Direito Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1946, p. 208.

¹⁰⁷ Código Civil, art. 48: “Consideram-se móveis para os efeitos legais: I – os direitos reais sobre imóveis, inclusive o penhor agrícola, e as ações que os asseguram; II – as apólices da dívida pública oneradas com a cláusula de inalienabilidade; III – o direito à sucessão aberta”.

NORONHA entende possível a apropriação de coisa fungível,¹⁰⁸ fazendo a ressalva de que, no caso de empréstimo, o dinheiro não pode ser objeto do delito porque o mútuo transfere o domínio do bem para o mutuário, que apenas possui a obrigação civil de pagamento.

DAMÁSIO, invocando os artigos 1.257¹⁰⁹ e 1.280,¹¹⁰ ambos do Código Civil, afirma que as coisas fungíveis dadas em empréstimo ou depósito não podem ser objeto material de apropriação indébita devido ao fato de que, nestes casos, a tradição implica transferência do domínio e, assim, a coisa deixa de ser alheia.¹¹¹ O mesmo entendimento externa HUNGRIA.¹¹²

Diversa é a situação em que o agente recebe valores da vítima na qualidade de intermediário para entregá-los a terceiro, pois, neste caso, o sujeito apenas detém o dinheiro que não lhe foi emprestado, conforme assinala MIRABETE.¹¹³

Essa diferenciação é relevante para a análise da conduta de omissão de recolhimento de tributos indiretos ou cujo recolhimento cabe a agente de retenção, pois, nessas hipóteses, o objeto será fungível por essência, consistindo no valor que constitui o aspecto dimensional do tributo ou contribuição social materialmente considerados.

Porém, como nas condutas de omissão de recolhimento de tributos indiretos ou tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção, que tenham por objeto material o valor referente ao IPI, ICMS, IR e ISS retidos na fonte, e à Contribuição Social dos Trabalhadores, a prévia posse do objeto não é pressuposto da conduta, não se faz relevante a aferição da causa ou fundamento pelo qual o agente eventualmente tenha recebido a coisa.

Paralelamente, no caso de desconto de valores depositados junto ao agente de retenção pelo contribuinte (IOF e CPMF), a posse é exercida exatamente na condição de intermediário, não se estabelecendo o vínculo contratual que caracteriza a transferência do domínio (como ocorre no mútuo).

Assim, apenas nestes casos, verifica-se a posse de coisa alheia móvel cujo objeto é fungível, sem que o proprietário se destitua da titularidade do bem.

A posse ou detenção é, para fins do tipo em análise, o estado de fato que gera um direito do sujeito sobre o objeto, considerada de forma genérica, sem adentrar nas discussões que envolvem a natureza controvertida do instituto.

Esse estado de fato há de ser lícito, pois, apenas a posse ou detenção justa possibilita a apropriação pela inversão de seu título.

¹⁰⁸ NORONHA, E. Magalhães. **Direito Penal**. v. 2. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 329.

¹⁰⁹ Código Civil, art. 1.257: “Este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela, desde a tradição”.

¹¹⁰ Código Civil, art. 1.280: “O depósito de coisas fungíveis, em que o depositário de obrigue a restituir objetos do mesmo gênero, qualidade e quantidade, regular-se-á pelo disposto acerca do mútuo (arts. 1.256 a 1.264)”.

¹¹¹ JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. v. 2. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 432.

¹¹² HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 133-134.

¹¹³ MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**. v. 2. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1992, p. 256.

Caso a posse ou detenção seja ilícita, eventual conduta criminosa terá se verificado no momento da aquisição dessa, sendo a posterior apropriação mera fase de exaurimento do crime.

Tal situação fática é pressuposto para a prática da conduta, devendo a posse ser exercida pelo sujeito em face do bem sobre o qual aquela recai.

Logo, se o objeto não estiver em poder do agente, não há como do mesmo se apropriar, como pode ocorrer no caso do momento em que deveria ser recolhido o IPI, ICMS, IRRF, ISSRF ou a Contribuição Social dos Trabalhadores.

Seção III – OBJETIVIDADE JURÍDICA

Toda norma penal contida implicitamente em um preceito que tipifica uma conduta, e que veda o comportamento previsto mediante a cominação de uma sanção, tem como finalidade a proteção de um bem jurídico considerado como socialmente relevante. Em tal proteção reside sua objetividade jurídica, ou seja, a finalidade da norma.

A objetividade jurídica do crime de apropriação indébita é a proteção do patrimônio das pessoas físicas e jurídicas que se encontra em poder de terceiros.

À época da elaboração do Código Penal, a inspiração ideológica dominante era o liberalismo e, nesse contexto, a proteção ao patrimônio individual demonstrava-se como requisito essencial ao desenvolvimento social e econômico.

Assim, a tipificação da conduta busca garantir a regularidade da manutenção e transferência de riquezas, tutelando o instituto da propriedade individual, diversamente do que ocorre nos crimes contra a ordem tributária.

Seção IV – CONDUTA

Como pressuposto de fato (material) para a prática da conduta que configura o núcleo do tipo (apropriação), encontra-se a posse ou a detenção do bem.

Assim, o agente apenas pode apropriar-se de algo que possua, não comportando a hipótese típica qualquer outra forma de conduta ou posição fática antecedente em relação ao objeto.

A posse, no caso, conforme salienta HUNGRIA, é a direta,¹¹⁴ pois tal modalidade é a única que comporta a atuação pessoal do agente.

No que tange à detenção, porém, indispensável se faz que inexista relação de vigilância entre proprietário (ou possuidor) e detentor do bem, pois, nesse caso, a conduta típica amoldar-se-ia à descrição de furto, do que é exemplo a hipótese de um sujeito pretensamente interessado na aquisição de um veículo, recebê-lo do vendedor para teste e do mesmo se apoderar. Assim, a detenção hábil à finalidade é apenas a fiduciária, exercida sem a presença do proprietário.

¹¹⁴ HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 130-131.

A terminologia possui coerência com a empregada pelo Direito Civil, abrangendo não apenas a relação delimitada pelo conteúdo do art. 485,¹¹⁵ como também dos arts. 487¹¹⁶ e 497,¹¹⁷ todos do Código Civil.

A ação física consiste na atuação do agente em relação ao bem com conteúdo anímico e forma extrínseca de proprietário, ou seja, comportamento de dono, o que, na terminologia de COSTA JÚNIOR, é o ato de “fazer própria a coisa alheia”,¹¹⁸ conduzindo-se como se proprietário fosse.

DAMÁSIO classifica o crime em duas modalidades, quais sejam: a) apropriação indébita propriamente dita; b) negativa de restituição. Na primeira modalidade, insere as formas comissivas, como a venda, doação, consumo, etc., e, na segunda, as formas omissivas ou a mera afirmação do sujeito ao ofendido de que não irá devolver o objeto.¹¹⁹

Na segunda hipótese, a afirmação deve possuir caráter de definitividade, pois, caso contrário, não se configura inversão da propriedade sob o elemento subjetivo, mas apenas mora.

NORONHA anota as seguintes formas pelas quais tal comportamento pode ocorrer: consumo; alheação; retenção e desvio. Em seguida, afirma que a não-restituição (definitiva ou decorrente da expiração do prazo para sua efetivação) ou recusa em devolver, assim como o mero uso, não são suficientes para configurar o fato típico, devendo ser examinados juntamente com o elemento subjetivo da conduta objetivamente exteriorizado, ou seja, o dolo,¹²⁰ entendido como intenção do agente de manter o bem definitivamente em seu poder.

SALLES JUNIOR entende possível a configuração do delito pela retenção quando o agente recebeu a coisa para dela se utilizar durante certo período e, findo esse, recusa-se a devolvê-la¹²¹ ou dá à mesma destino diverso do convencionado.¹²²

Nesse caso, a recusa ou destinação diversa demonstram a intenção de apoderamento definitivo do objeto, afastando a hipótese de mora simples ou mero uso.

MIRABETE, após assinalar que o uso, segundo a doutrina, não configura o ilícito, afirma que a não-restituição apenas o configura quando já houver vencido o prazo para a devolução.¹²³

Na verdade, o que vai caracterizar a conduta apropriativa no caso da modalidade omissiva consistente na não restituição é o elemento subjetivo, conforme acima esclareceu NORONHA, e não o mero implemento do término do prazo para a

¹¹⁵ Código Civil, art. 485: “Considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes ao domínio, ou propriedade”.

¹¹⁶ Código Civil, art. 487: “Não é possuidor aquele que, achando-se em relação de dependência para com outro, conserva a posse em nome deste e em cumprimento de ordens ou instruções suas”.

¹¹⁷ Código Civil, art. 497: “Não induzem posse os atos de mera permissão ou tolerância”.

¹¹⁸ COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Curso de Direito Penal**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 105.

¹¹⁹ JESUS, Damásio E. de. *op. cit.*, p. 430.

¹²⁰ NORONHA, E. Magalhães. *op. cit.*, p. 332.

¹²¹ SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita e estelionato**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 45.

¹²² SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. *op. cit.*, p. 34.

¹²³ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.*, p. 258.

restituição, pois, se estiver ausente o ânimo de apropriação, o fato configura mero uso e situação de mora, hipóteses incompatíveis com a figura típica em tela.

O momento consumativo ocorre na ocasião da inversão do título da posse que anteriormente era simples, com o domínio em favor de terceiro ou em nome alheio, e passa a ser a título de domínio em nome próprio.

Portanto, situa-se internamente na vontade do sujeito, ou seja, a consumação decorre de postura subjetiva interior do agente que passa a se comportar de modo diverso em relação ao objeto, ainda que tal mudança não apresente modificações objetivas imediatas, pois a posse é contínua.

Nesse sentido, SALLES JUNIOR afirma que o momento do título da inversão da posse ocorre na mente do sujeito.¹²⁴ HUNGRIA considera como momento consumativo o da recusa de devolução da coisa, por reconhecer a impossibilidade de adoção de outro critério objetivo, pois, seria impossível a aferição da oportunidade em que subjetiva e internamente o sujeito passou a considerar o objeto como seu.¹²⁵

FRAGOSO entende que a materialidade resulta da prática de atos de disposição, ou seja, fato exterior que revele o propósito de apropriar, não sendo apenas um momento subjetivo.¹²⁶

De fato, embora no plano formal o que configure a conduta típica seja a conformação anímica, esta apenas produz efeitos materiais ou verificáveis, a partir da exteriorização do ânimo, que consiste na prática de atos que o demonstrem no plano fático, de modo que a consumação pode ocorrer interna e subjetivamente em momento anterior ao qual é exteriorizada por atos que a demonstrem objetivamente.

Apenas após essa exteriorização dos efeitos da conduta (processo anímico) é que se pode aferir objetivamente a ocorrência do delito, motivo pelo qual esse é o momento que se tem como o da consumação do crime.

Dessa forma, sob o aspecto subjetivo, o momento consumativo é variável e não pode ser pré-determinado, pois apenas o agente possui o conhecimento de sua ocorrência.

A manifestação de tal vontade mediante atos que objetivamente a caracterizem no plano fático (situação que é efetivamente considerada para fins de prova da consumação do delito, por ser aquela demonstrável mediante a aferição destes) é o momento em que os reflexos da consumação se exteriorizam, causando efeitos perante terceiros.

Tal momento igualmente é variável, salvo quando, na hipótese de não-restituição, houver prazo pré-determinado para tanto, hipótese em que, embora subjetivamente variável o momento consumativo da inversão do título da posse, o início de seus reflexos é temporalmente pré-situado.

Diferentemente do que via de regra ocorre com a conduta dos demais crimes, nos quais o dolo é apenas o móvel da ação ou razão determinante da omissão, sendo esta atuação ou inércia do sujeito que efetivamente caracteriza a execução do

¹²⁴ SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. *op. cit.*, p. 44.

¹²⁵ HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 143.

¹²⁶ FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal**. Parte Especial. v. 1. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 418.

ato típico, na apropriação indébita, o dolo já configura subjetivamente a consumação do delito, sendo as condutas naturalísticas posteriores, mera demonstração da situação anteriormente perpetrada.

O fato de tais demonstrações objetivas da intenção no plano da realidade naturalística serem tomadas como os atos que caracterizam a consumação do delito para fim de prova, não a deslocam no plano subjetivo-formal em que se afere a consumação em tese, pois a caracterização da inversão da posse é anterior aos atos de disposição do bem que vierem a demonstrá-la.

Seção V – ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO

O crime de apropriação indébita apenas se perpetra mediante conduta dolosa, pois a lei não excepciona a forma culposa para a hipótese.

Existe alguma divergência doutrinária acerca da classificação do dolo suficiente para impulsionar subjetivamente a conduta, a qual reside no fato de ser apreciada a classificação sob diferentes prismas.

NORONHA afirma que o dolo necessário à caracterização da conduta punível é o específico, consistente na finalidade de obter proveito de modo que não ocorreria apropriação quando houvesse, por parte do agente, a intenção de restituir a coisa ao dono.¹²⁷

No mesmo sentido entendem COSTA JÚNIOR¹²⁸ e MIRABETE.¹²⁹

HUNGRIA sustenta que o dolo, na hipótese, é o genérico, afirmando que a apropriação é elemento de fato do crime e não fim ulterior do agente.¹³⁰ FRAGOSO adota o mesmo entendimento.¹³¹

Não há divergência acerca do fato de que é o *animus rem sibi habendi* é imprescindível para a caracterização da conduta típica, o qual consiste na intenção de tornar a coisa própria, com característica de propriedade.

A discussão concentra-se acerca do fato de esse elemento subjetivo constituir aspecto específico da conduta.

O que difere o dolo genérico do específico é o fato de que neste, é prevista explícita ou implicitamente na descrição típica, uma finalidade ulterior do agente em praticar a conduta prevista no verbo que compõe o núcleo do tipo ou em causar o resultado necessário para sua consumação.

Assim, não basta a prática da conduta (ou obtenção do resultado), mas, sim, esta (ou o evento) há de ser levada a efeito com uma finalidade exterior à sua própria verificação, motivo pelo qual é também denominado dolo com intenção ulterior.

¹²⁷ NORONHA, E. Magalhães. *op. cit.*, p. 335.

¹²⁸ COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *op. cit.*, p. 106.

¹²⁹ MIRABETE, Júlio Fabbrini. *op. cit.*, p. 259.

¹³⁰ HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 138.

¹³¹ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 423.

Logo, conclui-se que a prática da conduta naturalística (ou realização do resultado) não pode constituir em si a especificidade do elemento subjetivo, de modo que o dolo específico há de estar situado em relação ulterior com a prática da ação ou omissão (ou ocorrência daquele).

DAMÁSIO conceitua o dolo específico como “a vontade de praticar o fato e produzir um fim especial”,¹³² esclarecendo que o fim deve estar situado além do próprio fato.

No caso da apropriação indébita, a intenção de aquisição da propriedade é inerente à própria conduta, configurando o núcleo do tipo em si, de modo que nenhum outro fim é almejado pelo sujeito ou previsto na lei como requisito para a configuração completa do fato típico.

Portanto, o dolo que haverá de animar a conduta do agente é o genérico, restringindo-se à intenção de praticar a conduta nuclear do tipo, sem qualquer outra finalidade.

O fato de o núcleo do tipo prever a conduta de “apropriação”, o que possui limites especiais no âmbito de sua interpretação (pois extrapola a mera posse ou detenção) não qualifica o dolo, servindo apenas de delimitação semântica do alcance da expressão, porque esta encerra uma situação jurídica própria relativa ao direito de propriedade.

Nesses termos, não há apropriação indébita de uso, pois a intenção de aquisição da propriedade é requisito para a configuração da conduta típica e, assim, o elemento subjetivo da conduta é o dolo genérico, pois a apropriação encerra a própria conduta tipificada e não um fim ulterior à mesma.

CAPÍTULO II – A OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS INDIRETOS OU DEVIDOS POR AGENTES DE RETENÇÃO

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seus arts. 1º e 2º, trata, de forma ampla, dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, tipificando as diversas formas de evasão e medidas tendentes a proporcioná-la.

Entre essas, tipifica a fraude qualificada ou não pelo resultado evasão; a omissão de recolhimento de tributos indiretos ou devidos pelo responsável tributário (que atua como agente de retenção); prevê uma modalidade específica de desobediência e disciplina a utilização de programas de processamento de dados que possam viabilizar a fraude e conseqüente evasão.

No seu art. 3º, dispõe sobre as condutas praticadas por funcionários públicos que violem ou coloquem em risco o mesmo bem jurídico, qual seja, a receita tributária.

¹³² JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. Parte Geral. v. 1. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1985, p. 248.

A questão específica da omissão de recolhimento dos tributos indiretos ou devidos pelo responsável tributário (agente de retenção) é regulada pelo art. 2º, II, o qual será o objeto de análise no presente capítulo.

Seção I – HISTÓRICO

Diversos diplomas trataram da omissão de recolhimento dos tributos indiretos, assim como dos tributos e contribuições sociais devidos por responsáveis tributários que atuam como agentes de retenção.

Os tributos indiretos são identificados na ciência das finanças como aquelas modalidades que repercutem seus efeitos econômicos, porque o contribuinte pode repassá-los direta e imediatamente, de modo a recolher seu montante (valor) de terceiros relacionados com o fato impositivo que, assim, suportam materialmente sua carga. Tal é o caso do IPI e do ICMS.

Nos tributos e contribuições sociais devidos por responsáveis tributários que atuam como agentes de retenção, o sujeito passivo da obrigação tributária não é o contribuinte, mas sim o responsável, que possui o dever instrumental de descontar o montante respectivo do contribuinte, retendo-o consigo para posterior repasse ao erário. Mediante essa forma de sujeição, são estruturados o IR retido na fonte, o ISS retido na fonte, o IOF e a CPMF (além da contribuição social devida pelos trabalhadores).

Excluído o tratamento específico das contribuições sociais devidas à previdência que, por opção de técnica legislativa, sempre foram disciplinadas de forma própria, no campo dos tributos em geral, o primeiro diploma legal a tipificar criminalmente a omissão de recolhimento dos tributos devidos por agentes de retenção (responsáveis tributários) foi a Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, que em seu art. 11 estabeleceu:

“Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal, o não recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais: a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos; b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modelos 21 e 21-A do Regulamento de Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia”.

Desse modo, a legislação inaugurou, no campo dos impostos, a utilização da técnica de equiparar no plano normativo e, portanto, por ficção legal, duas condutas naturalisticamente diversas, quais sejam, a apropriação indébita e a omissão de recolhimento de tributos devidos por agentes de retenção.

Porém, enquanto a conduta prevista na al. “a”, referente ao Imposto de Renda, guarda alguma semelhança com o crime de apropriação indébita tipificado no Código Penal, a al. “b”, que disciplina o Imposto de Consumo (antigo IPI), prevê figura absolutamente diversa e assemelhada ao estelionato, pois pressupõe a fraude ou embuste, ocasionado pela utilização de documentação falsa, material ou ideologicamente.

Assim, no mesmo dispositivo, e sob a rubrica da apropriação indébita, a Lei nº 4.357/64 previu duas condutas totalmente diferentes, das quais, rigorosamente, nenhuma caracteriza a apropriação indébita tal como estatuída no Código Penal (art. 168), até mesmo porque, se assim o fosse, redundante seria a tipificação especial.

Posteriormente, o Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, que regulamentou a Lei do Imposto de Renda (Lei nº 4.506/64), dispôs em seu art. 461 que:

“Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal, o não recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais, das importâncias do imposto de renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontadas pelas fontes pagadoras de rendimentos (Lei n. 4.357, artigo 11, letra “a”)”.

Esse Decreto nada mais fez que repetir a fórmula prevista na lei que regulamenta, inclusive, utilizando-se dos mesmos termos gramaticais, inexistindo qualquer alteração no campo do IR.

O Decreto-lei nº 326, de 08 de maio de 1967, em seu art. 2º, *caput*, dispôs que:

“A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no artigo 168 do Código Penal”.

Esse dispositivo amplia a incidência da equiparação com o crime de apropriação indébita, da omissão de recolhimento de tributos devidos por agentes de retenção aos tributos indiretos, identificando a hipótese do IPI, eis que o art. 11 da Lei nº 4.357/64, no que tange ao Imposto de Consumo, na verdade, tratava de modalidade de estelionato, equivocadamente equiparado à apropriação indébita.

No mesmo diapasão do Decreto-lei nº 326/67, o Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967, que aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, em seu art. 318 determinava que:

“A utilização do produto da cobrança de imposto, em fim diverso do recolhimento do tributo, constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal”.

Novamente, a legislação regulamentadora repete descrição típica anterior (regulamentada), sem inovar no conteúdo ou forma.

O Decreto nº 85.450, de 04 de dezembro de 1980, que aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, define crimes contra a fazenda pública no art. 742, dispondo que:

“Constitui crime de apropriação indébita, definido no Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais das importâncias dos tributos e seus adicionais descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos (Lei n. 4357/64, artigo 11)”.

Esse decreto repete o teor da Lei nº 4.357/64, que já havia sido repetida, inclusive, pelo Decreto nº 58.400/66.

Posteriormente, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, disciplinou de forma abrangente os crimes contra a ordem tributária. Assim, o art. 2º, II, tipificou a omissão de recolhimento de tributos indiretos e a conduta dos responsáveis que atuam

como agentes de retenção, sem repetir a fórmula anterior de tentar equiparar tal situação ao crime de apropriação indébita (art. 168 do CP).

Dispõe o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que constitui crime contra a ordem tributária:

“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”.

Esta é a legislação atualmente em vigor para a repressão da evasão de tributos indiretos ou devidos por agentes de retenção, pela omissão de recolhimento de seu objeto aos cofres públicos.

Seção II – ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO DESCRITO NO ART. 2º, II, DA LEI Nº 8.137/90

Deixar de recolher é a conduta omissiva mediante a qual o sujeito passivo (determinado na legislação tributária como contribuinte ou responsável) não entrega aos cofres públicos o objeto da prestação que estava obrigado por lei.

O prazo legal é o lapso temporal dentro do qual o sujeito passivo deve satisfazer a prestação da obrigação tributária principal.

O conceito de tributo é fornecido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Assim, por se tratar de lei penal em branco, deve ser complementada pela legislação, e não interpretada mediante formulação de conceito doutrinário, pois, a hipótese não é de solução hermenêutica, mas sim, de integração elementar da lei penal.

A contribuição social, por seu turno, não possui conceito legal, devendo ser analisado o sentido no qual o termo foi utilizado, pois, a doutrina não é pacífica no que tange à formulação do conteúdo de seu conceito, sob o enfoque semântico.

A identificação de seus caracteres será elaborada quando da análise do art. 168 – A do Código Penal, eis que este dispositivo sucedeu o art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, o qual havia derogado o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, na regulamentação da evasão das contribuições sociais.

O tipo alude ao “valor” de tributo ou contribuição social.

Tal elementar possui relevância em sede tributária porque a lei penal refere-se ao valor descontado ou cobrado e não ao tributo ou contribuição social descontado ou cobrado.

De outra forma não poderia ser, eis que, o que o contribuinte de direito cobra do contribuinte de fato não é o tributo indireto em si, mas o valor que o representa.

VIEIRA detectou tal circunstância, esclarecendo que, no caso do IPI e do ICMS, o contribuinte cobra uma parcela do preço da operação do adquirente, destacada formalmente nas notas fiscais de saída a título de imposto, e não o tributo em si.¹³³ Tal valor não possui natureza jurídica de tributo porque o fato impositivo não gera obrigação tributária entre o adquirente e o contribuinte e, tampouco, o contribuinte é sujeito ativo da hipotética relação jurídica tributária, assim como o adquirente não é o sujeito passivo respectivo.

Do mesmo modo, o que o responsável tributário desconta do contribuinte quando atua na qualidade de agente de retenção, não é o tributo ou a contribuição social, mas sim, o valor que constitui o aspecto econômico/dimensional daqueles.

Efetivamente, a princípio, tanto a relação existente entre o contribuinte de fato e o de direito, assim como a que se verifica entre o responsável tributário (agente de retenção) e o contribuinte, não possuem conteúdo de Direito Tributário, embora possam gerar efeitos de natureza tributária.

A relação obrigacional tributária (regida por normas específicas), apenas se estabelece entre o sujeito passivo (contribuinte “de direito” ou responsável) e o Estado. O tributo ou a contribuição social é o objeto da prestação apenas desta relação jurídica.

O objeto da relação jurídica obrigacional existente entre o contribuinte de tributos indiretos ou o responsável que atua como agente de retenção e o contribuinte de fato ou o contribuinte dos tributos ou contribuições sociais retidos (descontados) pelo responsável, é apenas o “valor” correspondente aos tributos ou às contribuições sociais.

Esse valor é que é descontado ou cobrado de terceiro pelo sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária.

O ato de descontar pode se manifestar de duas formas:

A primeira se verifica quando o responsável tributário, ao satisfazer uma prestação devida ao contribuinte (pagar salário ou o preço de serviço prestado, por exemplo), que constitua a materialização da hipótese de incidência, tem o dever instrumental de reter parcela do objeto da prestação para repasse ao erário em nome e favor do contribuinte. Tal a situação, por exemplo, do IRRF e do ISSRF (além da contribuição social devida pelos trabalhadores).

A outra hipótese ocorre quando o responsável tributário administra valores de terceiro (contribuinte), sobre os quais incidirá determinada tributação pela verificação do fato impositivo, possuindo o responsável a obrigação acessória de destacar dos valores administrados a parcela referente ao tributo, para posterior entrega ao Fisco. Este é o caso do IOF e da CPMF.

Cobrar é a situação na qual o contribuinte, ao calcular o preço de uma mercadoria ou serviço a entrar em circulação (operação sobre a qual irá incidir o tributo), insere no mesmo (formal ou materialmente) o adicional consistente no valor do tributo incidente sobre a operação, cujos efeitos econômicos serão, assim, repassados ao adquirente na cobrança. Essa é a modalidade pela qual são aferidos o ICMS e o IPI.

¹³³ VIEIRA, José Roberto. **Apropriação indébita no IPI: Impossibilidade jurídica**. inédito. p. 05-06.

O sujeito passivo, nos termos do art. 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, pode ser tanto o contribuinte como o responsável.

A conduta perpetrada pelo contribuinte se verifica em relação aos tributos indiretos (IPI e ICMS), em que esse repassa o ônus econômico da operação (fato imponible) a terceiro.

O terceiro relacionado com o fato imponible que suporta sua carga econômica é denominado pela ciência das finanças como “contribuinte de fato”, enquanto ao contribuinte propriamente dito é empregada a designação “contribuinte de direito”.

A classificação, porém, não possui fundamentos jurídicos sob a ótica do Direito Tributário, pois, perante a lei, o contribuinte apenas é o dito “de direito”, sendo o único sujeito passivo da obrigação tributária.

O responsável tributário pode ser sujeito ativo do delito quando for o sujeito passivo da obrigação tributária por atuar como agente de retenção.

Tal se verifica quando tiver o dever instrumental de efetuar o desconto de valores depositados em seu poder pelo contribuinte que realiza o fato imponible (IOF e CPMF), ou quando tiver a obrigação de descontar (IRRF e ISSRF) ou arrecadar (contribuição social) do contribuinte, parcela do valor da prestação entregue a este, e que constitui um aspecto dimensional do fato imponible (base de cálculo).

A obrigação tributária a que o tipo alude é a principal (art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional), pois tem como objeto prestação pecuniária.

O dever de recolher o tributo aos cofres públicos é a dívida tributária, ou seja, a sujeição passiva de obrigação de dar quantia certa em dinheiro (pagar) ao Estado (Fisco).

A lei utiliza terminologia ambígua, pois o vocábulo “deveria” permite duas acepções:

Em um primeiro significado, a colocação do verbo no futuro do pretérito indica que o dever não foi cumprido. Ou seja, o sujeito tinha a obrigação de recolher o valor e não o recolheu.

Tal interpretação literal (gramatical) leva em consideração o aspecto semântico do signo individualmente considerado.

Sob o enfoque sistemático, em face da sintaxe dos elementos que compõem o tipo, o termo “deveria” permite outra significação e revela uma vinculação com o objeto sobre o qual recai a conduta e encerra o dever.

Assim, deveria o agente recolher aos cofres públicos o “valor descontado ou cobrado” de terceiro.

Na apuração dos tributos e contribuições sociais em que o responsável tributário (agente de retenção) desconta o valor correspondente do contribuinte, tem o dever de repassá-lo integralmente ao Fisco.

Porém, na aferição dos tributos indiretos, o valor que o contribuinte deve recolher aos cofres públicos é apurado mediante sistema de compensações de créditos e débitos, não necessariamente correspondendo ao valor cobrado do contribuinte de fato, considerado em sua dimensão líquida.

Para se abstrair o significado do termo “deveria”, em tal hipótese, necessário se faz considerar a forma de liquidação dos tributos indiretos e a natureza do sistema de compensações entre créditos e débitos.

O IPI e o ICMS são impostos indiretos que têm como princípio a não-cumulatividade. Assim, se incidirem sobre operações sucessivas que possuam o mesmo objeto, no cálculo do imposto incidente sobre a operação posterior será descontado o valor pago na anterior.

Por exemplo, se o produtor vende seu produto ao comerciante pelo preço de R\$ 100,00, 17% desse valor, ou seja, R\$ 17,00, constitui a parcela referente ao valor de ICMS incidente sobre essa primeira operação.

Quando o comerciante for revendê-lo pelo preço de R\$ 150,00, novamente 17% desse valor, ou seja, R\$ 25,00, representará a parcela referente ao valor de ICMS incidente sobre essa segunda operação.

Em princípio, este (R\$ 25,00) deveria ser o valor a ser recolhido aos cofres públicos. Porém, como quando o comerciante pagou o preço da mercadoria ao produtor, já pagou (embutido no preço da mesma) R\$ 17,00 a título de ICMS, possui um crédito nesse valor em face do Estado.

Portanto, não obstante o dever primário (débito) de recolhimento dos R\$ 25,00, como o comerciante possui um crédito correspondente à parcela de R\$ 17,00, compensá-lo-á com o débito para recolher apenas R\$ 8,50.

Como a dívida bruta era de R\$ 25,00, esse é o valor que o contribuinte “deveria” recolher aos cofres públicos, e que apenas não o recolherá integralmente se houver crédito a ser compensado, situação em que o “dever” se restringe à parcela remanescente, ou seja, à dívida líquida (que, no caso, é de R\$ 8,50).

Assim, o contribuinte de direito deve recolher o valor total cobrado dos contribuintes de fato durante o período de apuração, salvo se houver crédito compensável, o que elide parcela do objeto desse dever, subsistindo a remanescente.

Dessa forma, o termo é ambíguo, e a interpretação de seu significado engloba ambas as acepções (literal e sistemática que, no campo da semiótica, correspondem, no caso, à semântica e sintaxe), ou seja, o termo “deveria” indica que o agente tinha o dever de recolher o tributo líquido (apurado pelo sistema de compensações) no prazo legal, e não cumpriu seu dever, deixando escoar tal prazo.

Seção III – OBJETIVIDADE JURÍDICA

A objetividade jurídica protegida pelo dispositivo é, em princípio, o patrimônio público consistente na receita tributária que não é entregue ao erário, prejudicando diretamente o Estado por inviabilizá-lo economicamente para o desempenho de sua tarefa de prover o bem comum, atingindo, indiretamente, a população como um todo, que não é beneficiada por sua atuação.

Assim, além do aspecto patrimonial do delito cujo montante objeto do crime é protegido pela norma de forma imediata, a fazenda pública também é atingida

pelos efeitos do ato ilícito no âmbito da ordem tributária, consistindo um feixe de bens jurídicos relacionados, direta ou indiretamente com o fato.

Por esse motivo, RIOS afirma que “a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos”.¹³⁴

Nesse contexto, outra acepção da finalidade do dispositivo é implementar o princípio da igualdade real e não apenas formal, pois exige que todos os sujeitos que demonstrem capacidade contributiva pela realização de fatos imponíveis específicos, cumpram suas prestações tributárias, com o que se evita o aumento da carga individual decorrente da diminuição da base tributável.

Portanto, o bem jurídico tutelado pela norma que orienta o tipo constitutivo do crime tributário em tela pode ser enfocado sob dois aspectos.

Por um lado, configura a receita pública cujo interesse em arrecadar pertence ao Estado, representado pelo Fisco. Paralelamente, consiste nos recursos necessários às tutelas sociais a serem prestadas pelo Estado à comunidade no emprego de tal receita.

Dessa forma, a lesão a tal bem jurídico afeta de forma imediata o Estado em seu interesse financeiro e, de forma mediata ou indireta, a sociedade destinatária da atividade estatal inviabilizada pela ausência de recursos, além de vulnerar a igualdade referente ao ônus contributivo, eis que o valor evadido terá de ser compensado por outras fontes.

Ao afetar a capacidade financeira do Estado para custear a prestação de tutelas sociais, a evasão tributária igualmente lesa a sociedade destinatária de tal atuação estatal, com o que o bem jurídico afetado pela conduta adquire dupla dimensão. Uma delas é direta e individual, e consiste no interesse de arrecadação do Estado (que tem como reflexo a efetividade da igualdade tributária), enquanto a outra é indireta, coletiva e difusa, e a finalidade da norma respectiva constitui a proteção dos meios necessários para a prestação de tutelas sociais à comunidade.

Seção IV – CONDUTA

A conduta prevista no tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 é estruturada de forma composta, ou seja, plurissubsistente, pois, para sua consumação, é necessária a prática de mais de uma conduta (ação ou omissão).

O fato típico perpetra-se mediante conduta mista consistente em uma fase inicial comissiva e outra posterior omissiva.

A fase inicial comissiva da conduta consiste no desconto ou cobrança de valor de tributo, e que serve de momento preparatório para a conduta que vai redundar na consumação efetiva do delito.

¹³⁴ RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: safE, 1998, p. 50.

O desconto ou cobrança do valor referente ao tributo é dever instrumental (obrigação tributária acessória) do agente, previsto na legislação tributária.

A conduta posterior e da qual de fato vai resultar a consumação do crime pelo implemento do resultado, apresenta-se de forma omissiva (imprópria) e consiste no fato de deixar de recolher aos cofres públicos o valor anteriormente descontado ou cobrado.

A forma de se praticar a conduta omissiva não varia conforme o objeto da evasão (espécie de tributo), configurando apenas a omissão de recolhimento, ou seja, descumprimento da obrigação tributária principal.

A ação prévia, porém, consistirá em um desconto ou cobrança, conforme a estrutura do recolhimento de cada tributo.

Assim, diversa será a modalidade naturalística, conforme o objeto da evasão, motivo pelo qual cada forma de agir deve ser analisada individualmente, em face do tributo específico enfocado.

O desconto ocorre na apuração do Imposto sobre a Renda, na sua modalidade retida na fonte (IRRF); do Imposto Sobre Serviços, na sua modalidade retida na fonte (ISSRF); do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e Relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF); e da Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF), pois, o agente arrecadador (sujeito passivo) é o responsável tributário, enquanto o contribuinte é aquele de quem o valor é descontado.

A cobrança, por sua vez, verifica-se em relação ao Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto Sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), em face dos quais, o próprio contribuinte deverá efetuar o recolhimento do tributo cuja carga econômica repassou ao terceiro, denominado pela ciência das finanças como “contribuinte de fato”.

Porém, antes de analisar a conduta específica que configura o fato típico consistente no não recolhimento do tributo, necessária se faz a análise do contexto jurídico em que se insere tal situação.

A realização material da hipótese de incidência configura o fato imponible, situação essa que confere nascimento à relação jurídica denominada obrigação tributária, a qual tem por conteúdo o dever de um sujeito passivo satisfazer uma prestação a um sujeito ativo que, no caso, consiste no pagamento do tributo, que é o objeto da prestação.

A satisfação da obrigação verifica-se com o cumprimento da prestação, o que ocorre com o recolhimento (pagamento) do tributo.

O fato que a lei incrimina é o não recolhimento do tributo na modalidade que especifica, ou seja, a não satisfação da prestação da obrigação determinada.

Em Direito Tributário, com o nascimento da obrigação tributária (ocorrência do fato imponible) se estabelece o débito (dever/obrigação) em grau eficaz médio, pois, a prestação é devida pelo sujeito passivo, independentemente de qualquer outra situação fática ou jurídica que não a expiração do prazo para a satisfação do dever.

Porém, o crédito apenas se estabelece em grau eficaz mínimo, pois, embora existente, sua exigibilidade por parte do sujeito ativo depende da ocorrência de outro fato (ato ou procedimento administrativo), consistente no lançamento.

BECKER esclarece tal situação ao asseverar que “da incidência da regra jurídica sobre sua hipótese de incidência pode irradiar-se uma eficácia jurídica (efeitos jurídicos) mínima, média ou máxima; noutras palavras, a relação jurídica pode ser de conteúdo *mínimo* (direito e dever) ou de conteúdo *médio* (direito, pretensão e dever, obrigação) ou de conteúdo *máximo* (direito, pretensão, coação e dever, obrigação, sujeição).

Na relação jurídica de conteúdo mínimo (direito e dever), o sujeito ativo e o sujeito passivo estão vinculados (ligados) juridicamente um ao outro, tendo aquele o direito à prestação e este o dever de prestá-la. Mas *ter* o direito à prestação, ainda não é *poder exigí-la* (pretensão). Por sua vez, a existência da exigibilidade (momento estático: existência da pretensão) distingue-se do *exercício* desta exigibilidade (momento dinâmico: exercício da pretensão)”.¹³⁵

Assim, na relação jurídica tributária, com o nascimento da obrigação, o crédito e o débito correspondentes ao direito do sujeito ativo e dever do sujeito passivo, estabelecem-se de forma diferenciada, pois, embora exista o dever de o sujeito passivo prestar o objeto da obrigação, o sujeito ativo não pode ainda exigir tal prestação (mesmo possuindo o direito subjetivo à mesma), faltando-lhe a respectiva pretensão.

Portanto, a inadimplência verifica-se de modo autônomo ao crédito (enfocado sob o aspecto da exigibilidade) relativo ao objeto, por parte do sujeito ativo. Com a obrigação, nasce o débito de forma completa quanto ao dever de satisfazer a prestação, mas a exigibilidade do crédito é condicionada a ato futuro e de iniciativa do credor.

Nesse contexto, a exigibilidade do crédito é consequência posterior decorrente do lançamento, e tem como pressuposto a obrigação não satisfeita, não se confundindo com esta, embora seja dependente da mesma, de modo que pode existir obrigação sem crédito exigível, mas não crédito exigível sem obrigação.

A conduta típica se perfaz com a inadimplência da obrigação pelo sujeito passivo em seu termo, independentemente da posterior constituição do crédito correspondente.

Assim, o momento consumativo é fixo no tempo, sendo aferido objetivamente pelo prazo previsto na legislação tributária para o cumprimento da prestação da obrigação.

A intenção do agente no sentido de praticar a conduta omissiva, ainda que anterior a esta, é apenas seu móvel subjetivo e não interfere na identificação objetiva do momento consumativo.

Portanto, a consumação ocorre com a simples não-satisfação da prestação da obrigação tributária pelo sujeito passivo, ainda que o crédito relativo à mesma não seja exigível por não ter sido efetuado o lançamento correspondente.

¹³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 345.

Porém, nem toda a inadimplência tributária é punida na esfera criminal, mas apenas aquelas cuja forma de recolhimento seja levada a efeito por sujeito passivo consistente em responsável tributário que figura na situação de agente de retenção, ou por contribuinte de tributos indiretos.

Em ambas as hipóteses, o sujeito ativo do crime que se consuma com a inadimplência da obrigação tributária pode repassar (ou recolher) o encargo ou ônus econômico da prestação a (de) terceiro.

Essa é a peculiaridade da dívida tributária cuja inadimplência é erigida pelo Direito Penal como criminalmente típica, pois, em última análise, o patrimônio atingido pelos efeitos econômicos do pagamento do tributo ou da contribuição social devidos pelo sujeito passivo de tal obrigação tributária será, ainda que de forma indireta ou reflexa, do terceiro a quem os efeitos econômicos da operação repercutem.

Agente de retenção é o sujeito passivo da obrigação tributária que, na condição de responsável pelo recolhimento do tributo ou contribuição social, desconta ou arrecada seu valor do contribuinte, para posteriormente recolhê-lo aos cofres públicos.

A retenção pode se verificar mediante duas modalidades:

A primeira ocorre quando o agente, antes da ocorrência do fato imponible, possui depositado em seu poder e em favor de terceiro (que é o titular da propriedade, inclusive), o valor que, abstraído da base de cálculo do tributo, vai ser retido para posterior repasse ao Fisco. Tal operação ocorre no recolhimento do IOF e da CPMF.

A segunda hipótese se verifica quando o agente não possui depositado em seu poder e em nome de terceiro, o numerário consistente no valor do tributo, podendo, eventualmente, possuí-lo em nome próprio, embora tal posse não seja essencial à prática do fato imponible. Esta é a situação do IR retido na fonte e do ISS retido na fonte (assim como da contribuição social devida pelos trabalhadores).

Em nenhuma das hipóteses, o agente de retenção é contribuinte do tributo (ou contribuição social), mas apenas o responsável por seu recolhimento, conforme a regra de sujeição passiva estabelecida no art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional.

Quando o sujeito age na condição de agente de retenção, sua conduta se perfaz na modalidade “descontar”.

Paralelamente à figura do agente de retenção, a conduta prévia pode ser praticada pelos contribuintes dos tributos denominados indiretos (no caso, na modalidade de cobrar).

A classificação dos tributos em diretos e indiretos não pertence ao Direito Tributário, mas ao Direito Financeiro, pois não leva em consideração a estrutura e natureza do instituto, mas seus reflexos.

Embora sem arrimo no Direito Tributário, a classificação econômica é útil ao Direito Penal, mesmo porque este não tutela simplesmente institutos jurídicos tributários, mas fatos sociais que são realizados quando da implementação dinâmica de tais institutos na realidade naturalística que encerra relação complexa de outros fatores além dos meramente tributários, envolvendo, assim, os econômicos e financeiros, bem como os efeitos sociais da conduta.

Nesse contexto, tributo direto é aquele cujo efeito econômico do fato impositivo é suportado pelo próprio contribuinte, e indireto é o tributo cuja repercussão econômica pode ser repassada a terceiro, que a suportará.

BALEEIRO esclarece a relação, afirmando que repercussão “é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício, transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte. Dá-se o nome de *contribuinte de direito* àquele a quem a lei obriga ao recolhimento do imposto, quando define o fato gerador, isto é, o fato que caracteriza o dever de pagar tributo. *Contribuinte de fato* é quem, afinal, por efeito da transferência, suporta efetivamente o ônus tributário, embora a lei o não designasse para esse fim”.¹³⁶

O terceiro que assimila a repercussão econômica do tributo indireto é denominado “contribuinte de fato” (embora, tecnicamente, contribuinte seja apenas o “de direito”), motivo pelo qual também se utiliza a designação “tributos que repercutem” e “tributos que não repercutem” para se referir à classificação em tela.

Sobre a distinção, JARDIM afirma tratar-se de “classificação econômica de tributos em função da repercussão ou não do ônus tributário a terceira pessoa. Por essa óptica, o imposto sobre a renda situa-se entre os chamados tributos diretos, porquanto o próprio contribuinte suporta o encargo do gravame, enquanto o IPI ou o ICMS são indiretos porque o contribuinte desses impostos – industrial ou comerciante – repassa o encargo financeiro para o adquirente”.¹³⁷

Quando o agente atua na condição de contribuinte, sua conduta se verifica na modalidade “cobrar”.

Portanto, pode-se afirmar que as condutas comissivas preparatórias para a consumação do delito tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, dividem-se em duas modalidades: descontar (responsável) e cobrar (contribuinte), sendo que a primeira (descontar) ainda comporta uma subdivisão, consistente nas seguintes hipóteses: a) quando o responsável possui em nome de terceiro o valor objeto do desconto; b) quando não o possui, embora possa, eventualmente, possuí-lo em nome próprio.

Não obstante muitos doutrinadores afirmarem como SILVA que “o dispositivo incrimina a apropriação indébita”,¹³⁸ tal conclusão é por demasiado superficial, não resistindo uma análise mais apurada, como abaixo se demonstrará, em face da conduta perpetrada para o recolhimento de cada tributo em espécie, cuja inadimplência comporta a conformação típica penal.

A) IR E ISS

A Constituição Federal prevê o Imposto sobre a Renda em seu art. 153, III, nos seguintes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

¹³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *op. cit.*, p. 166.

¹³⁷ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 156.

¹³⁸ SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 223.

.....
 III – renda e proventos de qualquer natureza”.

Sendo a hipótese de incidência do tributo o fato de o sujeito auferir renda ou proventos de qualquer natureza, o contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica, pois ambos praticam atos que geram tal efeito econômico.

A princípio, a forma de apuração para ambos consiste na elaboração de declaração dos rendimentos percebidos durante o período respectivo, com o cálculo do valor do imposto e recolhimento, diretamente pelo contribuinte.

Porém, a legislação tributária estabelece outras modalidades e formas de recolhimento, conforme as hipóteses que especifica, sendo uma de suas modalidades a tributação na fonte pagadora.

O desconto do valor do tributo na fonte é uma forma de antecipação da receita a ser recolhida no final do período de apuração, e consiste na dedução, pela fonte pagadora, de parcela do valor total pago ao contribuinte, em forma de percentual que é representado pela alíquota e cujo produto consistirá no valor do imposto devido.

Assim, a fonte pagadora debita do valor pago, a parcela referente ao tributo, restando-a para posterior entrega ao Fisco, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária (responsável).

Após a ocorrência do fato impositivo com a realização do pagamento ao contribuinte, o responsável pelo recolhimento elabora declaração fiscal, na qual indica a existência do mesmo e suas características, assim como informa o montante dos valores descontados dos contribuintes, os quais tem o dever de recolher aos cofres públicos.

Situação análoga ocorre com o ISS.

O Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza é previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, da seguinte forma:

“Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

.....
 III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Sendo a lei complementar a que alude o dispositivo, de competência municipal, não há uniformidade quanto ao tratamento das características de tal tributo em nível nacional.

Porém, determinadas regras gerais decorrem da interpretação sistemática da Constituição, devendo ser adotadas pelos Municípios, pois são inerentes ao próprio instituto, as quais serão levadas em consideração para fins do presente trabalho.

Assim, temos como fato impositivo a prestação do serviço e como base de cálculo seu preço, além do fato de o contribuinte ser o prestador do serviço.

Dessa forma, via de regra, o sujeito passivo da obrigação tributária é o próprio contribuinte, que deverá calcular seu valor com base no montante recebido pelos serviços prestados no período de apuração.

Porém, a legislação tributária pode eleger responsável tributário pelo desconto do valor devido em tese pelo contribuinte, determinando a obrigação de retenção do produto para posterior repasse ao erário.

Trata-se do desconto na fonte, igualmente denominado retenção na fonte.

HARADA esclarece que “a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo”.¹³⁹

Tal modalidade é normalmente utilizada em relação a profissionais autônomos, ou não cadastrados perante a repartição fiscal ou, ainda, em relação a serviços de construção civil, conforme indica MARTINS.¹⁴⁰

Nesses casos, embora o contribuinte seja o prestador dos serviços, cabe ao sujeito que irá remunerar o serviço, o desconto da parcela do preço correspondente ao valor do imposto, retendo-a consigo para posterior repasse ao erário.

Sob o aspecto contábil e, portanto, formal, a operação realiza-se mediante o pagamento, pelo responsável (sujeito passivo que consiste na fonte pagadora), do valor total devido ao contribuinte que auferiu a renda ou prestou o serviço, do qual a parcela representada pelo valor do imposto é descontada e devolvida ao responsável, que a reterá até o implemento do prazo legal, para entregá-la ao Fisco.

Porém, no âmbito fático, a realidade não se identifica com sua representação formal, pois, efetivamente, antes de efetuar o pagamento do valor consistente na renda ou o preço do serviço que servirá de base de cálculo para a apuração do imposto, o responsável realiza a operação de dedução contábil do valor do tributo devido pelo contribuinte e, após tal operação matemática, paga ao contribuinte apenas a parcela líquida devida, de modo que o valor referente ao tributo não sai de sua esfera de posse.

Dessa forma, não entrega o valor e posteriormente o retoma, mas, realiza o pagamento apenas da parcela líquida e, assim, o valor relativo ao imposto de renda ou ao imposto sobre serviços retidos na fonte e devido pelo contribuinte, não é entregue a este ou devolvido ao responsável por seu recolhimento ao Fisco, pois, não saiu da esfera de poder do responsável.

Da mesma forma, pode o responsável pelo pagamento sequer possuir de fato o valor total da prestação devida ao contribuinte, deduzindo contabilmente desse o percentual que representa o valor do imposto, e efetuar apenas o pagamento da parcela líquida, sem recolher aos cofres públicos o valor referente ao tributo.

Portanto, sob o aspecto naturalístico, o agente realiza dois pagamentos, um ao contribuinte e outro ao Fisco, de modo que o desconto perpetrado sobre a remuneração devida ao contribuinte pode ser realizado ainda que o tomador do serviço ou fonte pagadora da renda não possua consigo o numerário correspondente ao valor do imposto.

¹³⁹ HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário do Município de São Paulo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 64.

¹⁴⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 235.

O fato de o desconto do valor referente ao IRRF ou ao ISSRF não pressupor a posse material (pressuposto fático) do numerário descontado, diferencia-o da figura típica do crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal, eis que, se o tributo não for posteriormente recolhido, tal não significa que seu numerário, necessariamente, encontre-se em poder do responsável tributário.

Nesse sentido, FRAGOSO, em face da Lei nº 4.357/64, já afirmava que a retenção, no caso, é puramente fictícia, pois, o que ocorre, é o pagamento do líquido devido.¹⁴¹

A conduta comissiva prévia ao não recolhimento, no prazo legal, do valor do tributo, é estruturada pelo verbo “descontar”, o que caracteriza operação contábil que não se confunde com a retenção ou arrecadação material (física), em face da forma prevista pela legislação tributária para a prática da conduta.

Assim, a lei tipifica a operação sob seu aspecto formal, pois o desconto é meramente contábil, de modo que, ainda que do desconto não decorra saldo em poder do responsável pelo recolhimento para levar aos cofres públicos, sob o aspecto formal o fato típico encontra-se caracterizado.

Dessa forma, diversamente do que ocorre em relação ao art. 168 do Código Penal, para a consumação do crime de omissão de recolhimento de IRRF e ISSRF descontado do contribuinte pelo responsável, é irrelevante o fato de este ter ou não a posse ou detenção do valor descontado, quando do implemento do termo legal para o recolhimento do tributo.

Outra diferença entre a conduta em tela e a estruturada no art. 168 do Código Penal, refere-se ao elemento subjetivo, pois o ânimo no sentido de tornar-se dono da coisa não se coaduna com a prática da conduta em análise.

Ao sujeito passivo da obrigação tributária (responsável pelo recolhimento do imposto) é imposta obrigação acessória (dever instrumental) consistente na elaboração de declaração que especifique o total dos descontos efetuados a título de retenção de valores na fonte, referentes a imposto sobre a renda ou sobre serviços, a qual é entregue ao Fisco independentemente do recolhimento do tributo.

Essa declaração contém confissão implícita de dívida, pois implica o reconhecimento, pelo responsável, de que descontou do contribuinte aquela quantia consignada e, portanto, deve recolhê-la ao Fisco.

O reconhecimento da existência da dívida afasta o ânimo de apropriação, pois, há concordância entre sujeito passivo e ativo da obrigação, acerca da existência do dever de pagamento e, portanto, da relação de crédito e débito em tese, mesmo porque o não pagamento imediato, não significa, necessariamente, a intenção de não efetuá-lo posteriormente.

Além da inexistência ou irrelevância do pressuposto fático da posse e do elemento subjetivo referente ao ânimo apropriativo, outra circunstância difere o crime tipificado no art. 168 do Código Penal da conduta perpetrada nos termos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que tem por objeto o IRRF e o ISSRF. Tal consiste na titularidade do objeto material sobre o qual recai a conduta.

¹⁴¹ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 432.

Para a ocorrência da apropriação indébita, é pressuposto lógico o fato de a coisa objeto da conduta ser de propriedade alheia ao agente, porque esse não pode apropriar-se de algo que já seja seu.

O valor descontado do contribuinte do IR ou do ISS pelo responsável a título de retenção na fonte, não pertence ao contribuinte, eis que esse não poderá usá-lo ou do mesmo dispor ou gozar conforme sua vontade.

Como o desconto é meramente contábil, não se verifica a transferência da propriedade do valor descontado, o qual não chega a sair do âmbito de domínio da fonte pagadora.

Portanto, tal numerário pertence à fonte pagadora que, no caso, é o responsável, embora exista um débito que recaia sobre o patrimônio do mesmo, consubstanciado na dívida tributária.

Sendo o responsável devedor de duas prestações, das quais uma consiste na remuneração líquida a ser paga ao contribuinte, e a outra consubstancia o tributo a ser recolhido ao Fisco, ambas as prestações possuem por objeto montantes pecuniários que serão destacados do patrimônio do responsável em favor de diferentes beneficiários.

Paralelamente, a mera existência de relação jurídica obrigacional tributária não implica a transferência da propriedade de seu objeto, enquanto não satisfeita a pretensão.

Se a existência da dívida resultasse na transferência da titularidade do objeto sobre o qual recai, caracterizada estaria a satisfação da prestação, o que teria como consequência a extinção da obrigação, de modo que a constituição da relação jurídica implicaria a própria extinção da mesma.

Portanto, o valor referente ao tributo pertence ao responsável e não a terceiro, de modo que, quando de eventual pagamento da dívida tributária, destacá-lo-á da parcela ativa de seu patrimônio para cobrir parte do passivo.

Tal situação decorre do fato de que, quando desconta contabilmente o valor referente ao tributo, da prestação devida ao contribuinte, retém-no consigo materialmente em nome próprio e não daquele, pois, não o recebeu do contribuinte para repassá-lo ao erário, mas deixou de entregá-lo àquele sob a justificativa de efetuar posterior recolhimento em seu favor.

Pertencendo o valor ao próprio responsável, a coisa não é “alheia”.

Assim, o crime de omissão de recolhimento de IRRF e ISSRF difere do crime de apropriação indébita pela ausência das seguintes elementares: a) “apropriar-se”; b) “alheia”; c) “posse ou detenção”.

B) IOF E CPMF

O Imposto sobre Operações Financeiras está previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....
V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
.....

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na operação de origem”.

O imposto em tela foi originariamente instituído pela Lei nº 5.143/66, tendo como fato gerador a entrega ou colocação à disposição do interessado, do valor objeto da operação de crédito e, nas operações de seguro, o recebimento do prêmio.

Posteriormente, o Código Tributário Nacional, em seu art. 63, estendeu a hipótese de incidência às operações de câmbio e relativas a títulos e valores mobiliários, utilizando-se da denominação Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e relativas a Títulos e Valores Mobiliários.

A Lei nº 7.766/89 classificou o ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial para efeito de incidência do IOF, e a Lei nº 8.033/90 instituiu de forma cumulativa, como hipóteses de incidência do tributo, a transmissão ou resgate de títulos e valores mobiliários, públicos e privados, inclusive de aplicações de curto prazo, tais como, letras de câmbio, depósitos a prazo com ou sem emissão de certificado, letras imobiliárias, debêntures e cédulas hipotecárias; a transmissão de ouro definido pela legislação como ativo financeiro; a transmissão ou resgate do título representativo de ouro; a transmissão de ações de companhias abertas e das conseqüentes bonificações emitidas, e dos saques efetuados em cadernetas de poupança.

A legislação que regulamenta o IOF dispõe que, em algumas situações, os contribuintes do imposto são pessoas diversas das que são responsáveis pelo desconto e retenção do valor devido a título de imposto, assim como seu posterior repasse ao órgão arrecadador.

Tal se verifica no que se refere a operações de crédito; aquisição, resgate, cessão ou repactuação de títulos mobiliários; câmbio; transmissão de ouro ou ações; saque em caderneta de poupança.

Nessas hipóteses, os contribuintes são, respectivamente, os tomadores de crédito; adquirentes de títulos mobiliários; compradores ou vendedores de moeda estrangeira; o transmitente do ouro ou ações; o sacador do depósito em caderneta de poupança.

Porém, as instituições financeiras que realizarem tais operações são consideradas agentes de retenção (responsáveis tributários), na medida em que estão obrigados a reter o valor relativo ao tributo, descontado sobre o valor da operação, para repasse ao erário.

Assim, quando realizarem tais operações, possuem a obrigação tributária acessória (dever instrumental) de descontar o valor devido pelo contribuinte a título de IOF, retendo-o para posterior repasse ao Fisco.

Dessa forma, se o responsável pelo desconto, retenção e posterior recolhimento do valor referente ao imposto, não agir dessa forma, praticará a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Responsável no caso, há de ser entendido como o sujeito que, no âmbito da administração da instituição financeira, possui o poder decisório determinador da conduta praticada mediante a atuação da pessoa jurídica, pois esta é considerada mero instrumento para a prática da conduta (meio).

A Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira (CPMF) foi instituída pela Lei nº 9.311/96, tendo seu art. 2º previsto a hipótese de incidência nos seguintes termos:

“Art. 2.º O fato gerador da contribuição é:

I – o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1.º da Lei 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II – o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas que apresentem saldo negativos, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III – a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV – o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteiras comerciais e caixas econômicas;

V – a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI – qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la”.

Assim como em algumas hipóteses do IOF, na CPMF o contribuinte não se confunde com o sujeito responsável pelo recolhimento do tributo.

Dessa forma, nas hipóteses elencadas nos incs. I e II do dispositivo supramencionado, o contribuinte é o titular da conta, e na hipótese prevista no inc. III é o beneficiário, enquanto, em ambas as situações, o responsável pelo desconto e recolhimento do valor do tributo é a instituição financeira que efetuou a operação.

Do mesmo modo, o contribuinte da hipótese descrita no inc. V é o comitente, e no inc. VI o sujeito que realizar a operação, ao passo que o responsável pelo desconto e recolhimento do valor referente à CPMF é a instituição que intermediar a operação.

Em todas essas situações, a instituição responsável deverá descontar o valor referente à CPMF incidente sobre a base de cálculo da operação, que consiste no valor da mesma, cujo numerário se encontra em poder do responsável pela arrecadação (instituição financeira).

Assim, o responsável deverá apurar o valor das operações realizadas no período respectivo e aplicar a alíquota devida, retendo o valor referente ao tributo resultante, e prestar informações à Receita Federal em relação aos fatos impositivos verificados.

Além desse dever instrumental, o responsável é obrigado a recolher, no prazo legal, o valor apurado. Caso contrário, pratica a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Sujeito responsável, na esfera criminal, entende-se a pessoa física com poderes de gestão na pessoa jurídica de modo a determinar a atuação desta nesse sentido, pois, as pessoa jurídicas não são penalmente responsáveis na seara criminal tributária.

Como pressuposto objetivo da conduta (desconto do valor referente a IOF ou CPMF), a exemplo do que ocorre no crime de apropriação indébita (art. 168 do Código Penal), a instituição financeira há de ter a posse direta do objeto que, no caso, é o valor em face do qual uma parcela será descontada do contribuinte para posterior recolhimento a título do IOF ou CPMF.

A posse, na hipótese, decorre do fato de estar na esfera de poder do sujeito (administrador da instituição financeira que intermedia a operação), quando da ocorrência do fato impositivo, todo o valor que consiste a base de cálculo, além do valor referente ao tributo, resultante da aplicação da parcela indicada pela alíquota, a qual permanece em seu poder.

Dessa forma, sob o aspecto objetivo da conduta, inexistente diferença entre a retenção indevida de valores descontados a título de IOF ou CPMF e a apropriação indébita.

Tal semelhança se verifica, inclusive, quanto à titularidade dos bens sobre os quais recai a conduta (objeto material).

Quando a instituição financeira desconta valores do contribuinte para posterior repasse ao Fisco, a título de IOF ou CPMF, a propriedade sobre tais valores (que originariamente pertencem ao contribuinte) não lhe é transferida, pois, o agente de retenção mantém a posse do objeto em nome de terceiro e passa a mantê-la em nome próprio, com uma obrigação que a condiciona, qual seja, a finalidade de dar-lhe destinação específica.

Assim como ocorre na apropriação indébita, o sujeito objetivamente encontra-se na posse de coisa alheia móvel.

Porém, sob o aspecto subjetivo a hipótese é diversa.

Como dever instrumental, o responsável pela arrecadação do valor referente ao tributo descontado deve fornecer ao Fisco a relação das operações ocorridas no período de apuração, mediante declaração regulamentada pelo Decreto nº 1.469/95, em que constará o valor a ser recolhido aos cofres públicos.

Dessa forma, quando o responsável, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária (art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional), declara ao sujeito ativo o valor das operações e conseqüente montante do imposto devido, reconhece, ainda que de forma implícita, que tal quantia não deverá permanecer em seu poder. Logo, confessa a dívida perante o erário.

A confissão da dívida inviabiliza a vontade de se apropriar do objeto no sentido de se tornar seu proprietário, pois reconhece a propriedade de terceiro, diversamente do que ocorre na apropriação indébita.

Enquanto na apropriação indébita o *animus rem sibi habendi* é elementar subjetiva lógica implícita da conduta, essa inexistente na omissão de recolhimento da CPMF ou IOF cujo valor foi descontado do contribuinte pelo responsável, pois o sujeito passivo (responsável) possui a obrigação tributária acessória de apurar e informar ao sujeito ativo o total das operações ocorridas no período de apuração, assim como o valor do tributo devido.

Dessa forma, as elementares de ambos os crimes não são idênticas, pois o elemento subjetivo da conduta é diverso em cada caso.

A omissão de recolhimento, no prazo legal, do valor de IOF ou CPMF descontado do contribuinte na qualidade de sujeito passivo da obrigação, não constitui apropriação indébita porque a retenção que extrapola o limite temporal apenas configura mora, não afastando o reconhecimento, pelo sujeito passivo da obrigação tributária consistente no dever de recolhimento, ainda que posterior (mediante a entrega do objeto ao Fisco), com o que resta ausente a elementar “apropriar-se”.

C) IPI E ICMS

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....

IV – produtos industrializados”.

Paralelamente, a Constituição Federal trata do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) no art. 155, II, dispondo da seguinte forma:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Em face da previsão constitucional, CARRAZZA sustenta que a hipótese prevista no dispositivo alberga pelo menos cinco impostos diferentes, por possuírem hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas, a saber: “a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou

consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais”.¹⁴²

O IPI e o ICMS são tributos indiretos, ou seja, daqueles cuja carga econômica pode ser repassada para terceiro que não o contribuinte.

Tal classificação, que também utiliza a expressão “tributo que repercute” (salientando o repasse do reflexo financeiro da operação), não é oriunda do Direito Tributário, mas da ciência das finanças. Porém, elucida o fenômeno subjacente ao fato impositivo.

Como o Direito Penal não se limita a impor sanções a situações definidas em outros ramos jurídicos (ilícito tributário, por exemplo), mas incide sobre algumas condutas que atentam contra determinados bens jurídicos (colhidos no âmbito das relações sociais), utiliza-se de dados de outros ramos do mundo jurídico ou das ciências afins, na construção do tipo. Por esse motivo, é possível a fusão ou utilização de conceitos de mais de uma área de concentração específica, como o Direito Tributário e o Direito Financeiro, ou mesmo da ciência das finanças.

Pode-se exemplificar a hipótese fática de imposto indireto quando o contribuinte vende mercadoria ao adquirente e inclui (implicitamente) no preço indicado na nota fiscal (o qual serve de base de cálculo), o valor referente ao ICMS calculado de forma percentual àquele, pela aplicação da alíquota.

Como o comprador é que vai, em última análise, suportar o preço global da operação ao pagar o preço total, incluídos não apenas os custos, mas, igualmente, o valor referente aos tributos, é chamado “contribuinte de fato”, em contraposição ao comerciante que, nessa relação, é denominado “contribuinte de direito”, não obstante, sob o aspecto técnico jurídico, perante o Direito Tributário, apenas este último seja efetivamente contribuinte, pois é o único sujeito passivo da obrigação tributária definido em lei.

Se o adquirente não for o consumidor final, mas, intermediário, quando for revender o produto a terceiro, realizará a mesma operação de cálculo e incidência do imposto.

Ocorre que, se cada contribuinte envolvido no processo produtivo e comercial de um bem, houvesse que pagar de forma cumulativa o tributo correspondente à operação que deu causa, o preço do produto elevar-se-ia sobremaneira, desestimulando a diversificação das fases produtivas, com retração do processo industrial e da circulação de riquezas, motivo pelo qual existe um mecanismo de compensações.

Dessa forma, quando um sujeito realiza operação de aquisição de um bem que vai ser posteriormente revendido, pode, quando da apuração do ICMS ou IPI incidente sobre a operação de saída, descontar do valor que vai posteriormente recolher aos cofres públicos na condição de “contribuinte de direito”, o valor que pagara adicionado ao preço de aquisição, na posição de “contribuinte de fato”.

Tal compensação evita a cumulatividade do imposto, vedada pelos arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

¹⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 1997, p. 30-31.

A forma de apuração para o pagamento do tributo, porém, não é individual ou decorrente de cada operação e seus nexos de causalidade especificamente considerados, mas, elaborada de forma global conforme o conjunto de operações realizadas em um período.

Exemplificando: o contribuinte, durante o período mensal de apuração, contabiliza como entradas todas as aquisições de matérias primas e demais insumos consistentes em custos de produção, e indica qual o valor total das operações, assim como o *quantum* (percentual) desse que constitui valor correspondente a ICMS ou IPI entregue aos fornecedores, pois, fora pago conjuntamente (embutido) com o preço de custo nas aquisições.

Tomando-se como custo a cifra de R\$ 100.000,00, dos quais R\$ 17.000,00 representam o ICMS (por exemplo), esse valor constitui um crédito em favor do sujeito.

Por outro lado, o comerciante deve apurar o valor global das vendas ocorridas durante o mesmo período, assim como a parcela do valor que, no caso, refere-se ao *quantum* de ICMS.

Se, na hipótese, o faturamento atingiu R\$ 150.000,00, dos quais R\$ 25.500,00 constituem valores cobrados a título de ICMS, esta parcela representa o débito do contribuinte.

O imposto devido calcula-se pela apuração do débito remanescente (ou líquido) mediante compensação, pela subtração do crédito, que, na hipótese exemplificada, consiste na diminuição de R\$ 17.000,00 dos R\$ 25.500,00, resultando o saldo devedor de R\$ 8.500,00 que deverão ser recolhidos pelo contribuinte no prazo fixado em lei (10º dia do mês subsequente, por exemplo).

Caso o crédito seja superior ao débito, o saldo credor poderá ser abatido das apurações ocorridas nos períodos posteriores.

Assim, evita-se a cumulatividade da incidência dos reflexos econômicos do tributo no preço global da mercadoria.

A lei que define os crimes contra a ordem tributária, tipifica a conduta de deixar de recolher o valor do tributo descontado ou cobrado do terceiro (contribuinte de fato).

Relevante é destacar que o que o agente cobra de terceiro não é o tributo, mas o valor a que esse corresponde.

De outra forma não se poderia entender, pois, tributo é o objeto de uma relação obrigacional específica (tributária) estabelecida entre o Fisco, na condição de sujeito ativo, e o contribuinte ou o responsável, na posição de sujeito passivo.

O objeto da prestação da obrigação existente entre o contribuinte de direito e o de fato é o valor (preço) da operação, o qual coincide parcialmente com o objeto da obrigação tributária em sua substância física (moeda), porém, possui classificação jurídica diversa.

Ademais, a cobrança do cumprimento da prestação da obrigação tributária se faz mediante procedimento administrativo plenamente vinculado e, dessa forma, conforme as regras de Direito Público, enquanto a relação estabelecida entre o contribuinte de direito e o de fato é regida pelo Direito Privado.

Assim, a lei prevê o fato de o contribuinte cobrar dos clientes o valor do ICMS ou IPI incluído no preço global, e não recolher aos cofres públicos tal valor, do qual se excetua o crédito apurado conforme a operação de compensação.

Tal conduta se diferencia substancialmente da que consiste na apropriação indébita prevista no art. 168 do Código Penal, pela diversidade da modalidade de conduta e do elemento subjetivo.

A diferença quanto à conduta, objetivamente considerada, decorre de dois fatores: a) a prescindibilidade de sua posse antecedente; b) a titularidade do bem.

O primeiro elemento que diferencia o não recolhimento do ICMS e do IPI da apropriação indébita, sob o aspecto da conduta objetiva, é a prévia posse do objeto.

A Lei nº 8.137/90 alude ao não recolhimento do valor de ICMS ou IPI “cobrado” do contribuinte de fato, o que não se confunde com o valor de imposto efetivamente “recebido”.

De fato, outra interpretação não se poderia dar ao dispositivo, pois, a hipótese de incidência do tributo é a circulação de mercadorias, serviços ou produtos industrializados, o que se verifica com a saída do bem do estabelecimento do comerciante, e não com o recebimento do valor da operação (pagamento do preço).

Outro entendimento criaria situação típica penal diversa da instituída pela legislação tributária, de apuração fática impossível, pois, desconsideraria a forma de apuração do imposto pelo movimento global, para enfocá-lo sob o aspecto individual das operações, o que é incompatível com a não-cumulatividade.

Tanto assim o é, que a obrigação tributária não depende da verificação dos efetivos recebimentos, por parte do contribuinte, dos valores destacados nas operações de saídas, bastando para tanto sua cobrança caracterizada pelo destaque na nota fiscal, englobando o preço total da operação.

Se não houver efetivos e tempestivos recebimentos dos valores cobrados sobre operações verificadas em um período de apuração, o repasse dos mesmos pelo contribuinte ao Fisco é, sob o enfoque financeiro, uma espécie de adiantamento dos valores a receber de seus clientes.

Portanto, ainda que o contribuinte não tenha sido pago do valor do tributo gerado pela ocorrência do fato imponible, a obrigação tributária subsiste, devendo efetuar o recolhimento de seu valor no prazo legal.

Na hipótese fática, determinado comerciante pode vender seu produto ao consumidor com o pagamento diferido no tempo, seja mediante a concessão de prazo ou outra modalidade similar, da qual é exemplo comum o financiamento ou crediário segundo o qual o consumidor assume a obrigação de saldar o preço em prestações sucessivas.

Assim, se o contribuinte vende a mercadoria no dia 25 do mês de julho de determinado ano, concedendo prazo de 60 dias ao consumidor para o pagamento, a apuração do tributo ocorrerá no mês de julho, e o valor será pago aos cofres públicos até o 10º dia do mês de agosto.

Porém, o valor da operação apenas será recebido do consumidor em 25 de setembro.

Dessa forma, quando da data para o recolhimento do tributo, o comerciante não possuía consigo os valores que representam o valor do tributo como parcela do preço global da operação, eis que não os tinha recebido ainda do “contribuinte de fato”.

Assim, inexistente, no caso, a posse prévia do objeto, elementar indispensável para a caracterização da apropriação indébita.

O que o contribuinte faz é recolher o tributo apurado no período, independentemente de sua arrecadação prévia de terceiros, bastando a cobrança, ainda que não ocorra seu resultado consistente no recebimento.

MARTINS salienta que não é correto o entendimento de que “o fabricante ou produtor estaria, assim sendo, no ofício de mero agente arrecadador, à semelhança de um banco que não está obrigado a recolher impostos aos diversos Erários, se de seus contribuintes não receber os fundos necessários para fazê-lo”,¹⁴³ pois deve recolher o tributo ainda que não receba seu valor do adquirente do bem.

Tal aspecto da operação evidencia a natureza obrigacional do fato, configurando sujeição passiva ou dívida, e não retenção de bens havidos em nome e conta de terceiros.

FRAGOSO, comentando o Decreto-lei n° 326/67, afirma que, diversamente do que ocorria com o Imposto de Consumo, o IPI não é recolhido do comprador pelo industrial e, dessa forma, sendo uma despesa de produção do fabricante, não acarreta a posse de coisa alheia, quando do recebimento do preço, motivo pelo qual inócurre apropriação indébita.¹⁴⁴

A posse não é requisito à consumação do delito (elementar), porque “cobrado” não é o mesmo que “recebido”. Tal conclusão decorre do fato de o pagamento do tributo ser devido no prazo legal, ainda que não ocorra o recebimento de seu valor pelo contribuinte, conforme demonstra a Súmula n° 546, do STF, elaborada nestes termos:

“Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo”.

Para se apurar a efetiva posse do objeto, seria necessária a consideração de cada operação individualmente identificada.

Nessa hipótese sim, quando o vendedor (contribuinte) realizasse a circulação da mercadoria individualmente considerada e cobrasse juntamente com o preço o valor referente ao ICMS ou IPI, recebendo-o efetivamente do consumidor e não o entregasse ao Fisco no termo legal posterior, poder-se-ia cogitar de posse do numerário.

Porém, essa não é a forma de apuração do tributo, eis que os valores cobrados estão sujeitos ao abatimento do crédito preexistente, além de serem considerados conjuntamente e não sob a análise de sua individualidade.

¹⁴³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *op. cit.*, p. 128.

¹⁴⁴ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 430.

Diverso o pressuposto fático consistente na posse anterior do objeto, não há como identificar a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 com a prevista no art. 168 do Código Penal.

Além disso, a elementar “cobrado” é indicativa do fenômeno da repercussão dos efeitos econômicos do fato imponible, pois, se esses forem inexistentes na situação fática, a conduta é atípica.

Tal ressalva é relevante porque nem todas as hipóteses em que ocorre a mera omissão de recolhimento do ICMS caracterizam a situação penalmente tipificada, pois, o tipo penal não é completamente idêntico à hipótese de incidência do imposto, conforme se verifica nos exemplos abaixo indicados:

1) A legislação tributária prevê a apuração da base de cálculo do imposto com base no regime de estimativa, que consiste na fixação mensal de valor devido pelo contribuinte, com base em presunção ou expectativa de faturamento, considerado pela média arbitrada pelo Fisco para a natureza da atividade e porte do estabelecimento.

Nesse caso, o Fisco presume a ocorrência futura do fato imponible e avalia, por estimativa da margem de lucro, o preço a ser praticado.

Se o contribuinte, ao final do ano, apurar que o real volume das operações foi superior ao estimado, deverá recolher a diferença e, caso constate divergência negativa, compensará o valor pago a maior como crédito para períodos futuros.

Em face da incerteza acerca da verificação efetiva do fato imponible em determinado mês, o faturamento pode ser inferior ao estimado.

Nesse caso, como não houve efetivo repasse da carga econômica do tributo a terceiro (contribuinte de fato) pela inoccorrência real do fato, a omissão de recolhimento do tributo não se amolda à descrição típica do crime previsto na Lei nº 8.137/90, eis que o tributo não recolhido não foi “cobrado” previamente;

2) Quando do encerramento das atividades do contribuinte, esse deve apurar o ICMS devido sobre o valor do estoque.

Da mesma forma, por não ter se verificado a repercussão financeira do encargo para terceiro que deve suportá-la, o tributo não foi “cobrado” e por isso o fato imponible é penalmente atípico.

Nas duas situações acima descritas, há responsabilidade tributária principal sem coexistir a penal, pois o tipo penal difere da hipótese de incidência tributária, motivo pelo qual nem todo inadimplemento de tributos indiretos em tese pode ser adequado à previsão típica criminal, devendo ser analisadas as características próprias do fato, ou seja, a repercussão econômica caracterizada pela incidência da elementar “cobrado” na conduta naturalística (operação que configura o fato imponible).

Em nenhum dos exemplos indicados, o contribuinte recebeu de terceiro qualquer remuneração correspondente ao valor do tributo, inexistindo assim a posse, presente ou futura, de bem havido em nome de terceiro ou em favor de outrem, pois suporta pessoalmente os efeitos financeiros da operação.

Porém, o que torna a conduta penalmente atípica nas hipóteses anteriormente apresentadas, é a ausência da elementar “cobrado”.

Outro aspecto ainda a ser considerado quanto às elementares objetivas que diferem o tipo previsto no art. 168 do Código Penal do crime de omissão de recolhimento de tributos indiretos tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, é o fato de que o valor cobrado a título de ICMS ou IPI não pertence a terceiro, mas ao próprio contribuinte.

O preço não é formado pela soma dos custos de produção mais encargos e margem de lucro desejada, embora assim possa ser decomposto.

É resultante de regras de mercado e formado em seu todo, sendo a particularização mera operação contábil posterior à sua formação, pois, antes dessa, existe apenas perspectiva de determinados elementos, como por exemplo o lucro, que pode, inclusive, inexistir.

Assim, o contribuinte de direito recebe o valor do contribuinte de fato e tal numerário entra em seu patrimônio, não obstante a existência de dívida tributária a saldar posteriormente.

No caso, a coisa móvel (valor recebido) não é alheia, mas própria, pois pertence ao contribuinte, eis que, o fato de existir dívida (sujeição passiva da relação obrigacional) pendente acerca do objeto, não implica a transferência da titularidade do bem, mas apenas a possibilidade de tal vir a ocorrer no futuro.

Se os valores em poder do contribuinte de direito não pertencessem a este, mas ao Fisco ou ao contribuinte de fato, estes últimos poderiam se valer de medidas judiciais como a busca e apreensão para recuperar seus bens.

Porém, tal situação não ocorre, pois o Fisco necessita lançar o tributo para torná-lo objeto de dívida líquida e executável, e o contribuinte de fato não possui qualquer direito de retenção ou possibilidade de recuperação da parte do preço pago ao contribuinte de direito, a título de valor referente a tributo.

Nesses termos, a diferenciar objetivamente ainda o tipo do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (referente aos tributos indiretos) e o art. 168 do Código Penal, ao lado da dispensabilidade da posse do objeto, para caracterizar o fato tipificado na Lei nº 8.137/90 não é necessário que a coisa (objeto material sobre o qual recai a conduta) seja alheia.

Da constatação de que o objeto sobre o qual recai a conduta (valor de tributo) não é de titularidade alheia, mas pertence ao próprio contribuinte (de direito), resulta a conclusão da impossibilidade lógica de se praticar a conduta nuclear referente ao crime tipificado no art. 168 do Código Penal quando da omissão de recolhimento de tributos indiretos (art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, tendo como objeto o valor de IPI ou ICMS).

A impossibilidade reside no conteúdo da conduta “apropriar-se”, pois, sendo essa, o ato de tornar-se proprietário ou agir com características de tal situação jurídica em face do objeto, a existência da elementar “alheia” é pressuposto fático da conduta, porque alguém não pode se apropriar de algo que já lhe pertence, havendo incompatibilidade lógica e impossibilidade jurídica em face da contradição entre ambas as situações.

Se a coisa não é alheia, mas própria, não há como o agente apropriar-se da mesma.

A conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, referente aos tributos indiretos, difere também da apropriação indébita pelo elemento subjetivo da conduta, por faltar a intenção do agente de tornar-se proprietário (apropriar-se) de algo que não lhe pertence.

A ausência da vontade de apoderar-se definitivamente do objeto (que, ademais, pertence ao próprio agente) verifica-se, inclusive, pelo reconhecimento da dívida por parte do contribuinte em favor do Fisco, cujo objeto é o valor referente ao tributo, sendo o montante mensalmente informado pelo devedor ao credor após sua apuração, com o que aquele confessa a existência de dívida (sujeição passiva da relação obrigacional).

Enquanto na apropriação indébita o sujeito pretende reter algo que não lhe pertence, no crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 o agente reconhece o dever de entregar algo que lhe pertence a terceiro, externando a falta de intenção de reter definitivamente tal objeto, embora não tenha cumprido a prestação no momento adequado (mora).

Portanto, o elemento subjetivo de ambas as hipóteses é diverso, sendo o adequado à apropriação indébita direcionado no sentido de manter (ou melhor, incluir) o objeto alheio definitivamente na esfera de propriedade do agente, e o verificável na omissão de recolhimento de IPI ou ICMS, consiste no reconhecimento do dever de transferir o objeto da propriedade do agente para terceiro (Fisco) futuramente, em decorrência de débito admitido pelo sujeito, embora não o tenha feito no tempo oportuno.

Em síntese, a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, referente aos tributos indiretos, difere da apropriação indébita sob o aspecto objetivo pela irrelevância de anterior “posse” do objeto sobre o qual recai a conduta e em face da titularidade própria do bem pelo agente, não sendo portanto a coisa “alheia”.

Difere também sob o aspecto subjetivo, pela inexistência do ânimo apropriativo (*animus rem sibi habendi*), podendo caracterizar apenas mora, mas não inversão do domínio ou título da posse.

Seção V – ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO

Como não é prevista a modalidade culposa para a prática do crime tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, esse apenas se implementa na modalidade dolosa, que é aquela mediante a qual o agente pratica a conduta querendo a verificação do resultado descrito no tipo (dolo direto) ou assumindo o risco de sua ocorrência (dolo indireto).

No caso, apenas na modalidade direta é possível a prática da conduta, consistente na vontade deliberada ou opção consciente de não recolher o valor de tributo ou contribuição social descontados ou cobrados de terceiro, pois, as formas indiretas (dolo alternativo e eventual) não se coadunam com operações nas quais o resultado é certo (matemático) e não apenas possível ou provável.

Tal se deve ao fato de que, se o agente omitir-se no cumprimento da obrigação de recolher os tributos indiretos ou pelo mesmo devidos em face de ter

atuado como agente de retenção, a evasão (inadimplência pela expiração do prazo) necessariamente verificar-se-á (resultado certo por decorrer de aferição matemática, como efeito lógico da conduta), diferentemente do que ocorre em relação a outras condutas nas quais o resultado é incerto, ainda que provável, como, por exemplo, a agressão física, da qual, não obstante o resultado pretendido tenha sido a morte da vítima, esta pode resultar apenas lesionada corporalmente.

Assim, a vontade penalmente relevante restringe-se à móvel do ato de não recolher o tributo ou contribuição social, não sendo integrantes dessa apreciação subjetiva os motivos ou finalidades da conduta.

Ou seja, o dolo restringe-se à vontade (intenção/opção consciente) de não cumprir a prestação da obrigação tributária no termo legal.

Situação que pode ocorrer na hipótese fática é a indiferença quanto à classificação jurídica do ato em face de desconhecimento ou desinteresse na análise do conteúdo da legislação por parte do sujeito, que age indiferente aos efeitos jurídicos de sua conduta no que tange à sua legalidade, o que, eventualmente, pode configurar erro de proibição que, no sistema penal, configura causa especial de diminuição de pena ou de exclusão da culpabilidade. Porém, em nada interfere no elemento subjetivo da conduta que é anterior à apreciação acerca de sua licitude.

Exemplo disso ocorre quando o agente deixa de recolher ICMS pensando que sua conduta é lícita, ou por entendê-lo indevido, supondo estar ao abrigo de isenção, cujo equívoco decorreu de errônea interpretação da legislação tributária.

A intenção (dolo) de não recolher está presente na conduta, pois a omissão foi consciente.

No caso, a aferição de sua motivação pertence à teoria do erro (de proibição ou de tipo) e não do elemento subjetivo (em sentido estrito, pois, nesta, apenas é aferida a modalidade básica de dolo ou, por outra seara, sua inexistência – ato reflexo, inconsciente ou decorrente de coação física irresistível).

Apenas será afastado o dolo se o erro incidir sobre elementar do tipo, como é o caso do tributo. Neste caso, o dolo é legalmente excluído pela norma do art. 20 do Código Penal, como efeito da falta de consciência acerca das circunstâncias nas quais foi praticada a conduta, ou seja, o desconhecimento da presença da elementar tributo.

Relevante é salientar que apenas a falta de consciência acerca da presença de uma elementar do tipo na conduta pode afastar o dolo (erro de tipo). A falta de consciência da ilicitude do fato (erro de proibição) não altera a estrutura subjetiva naturalística da conduta.

Nesse sentido, ZAFFARONI e PIERANGELI asseveram que “na nossa lei, portanto, está claro que o dolo prescinde da ‘consciência’ ou do ‘conhecimento’ da antijuridicidade, e necessita somente dos elementos que compõem o tipo objetivo”.¹⁴⁵

Como elementar, é prevista apenas a omissão de recolhimento, e não qualquer outra intenção que tenha movido o agente, assim como os motivos determinantes (resistência à atuação estatal, oposição político-partidária, entendimento no sentido de que o recolhimento é indevido, etc.), ou a finalidade da conduta

¹⁴⁵ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *op. cit.*, p. 485.

(utilização da receita para pagamento de outras obrigações, como as trabalhistas, de fornecedores ou investimentos na atividade produtiva, ou ainda o mero enriquecimento ilícito, etc.).

Da mesma forma, não é necessária a caracterização do ânimo do apoderamento definitivo do valor (diversamente do que ocorre na apropriação indébita), ou inversão do título da posse no sentido de transferência da propriedade, assim como a presença de qualquer outra finalidade ou motivação da conduta, pois, o tipo não contempla qualquer elemento subjetivo específico externo à conduta “deixar de recolher” que é suficiente à sua consumação.

Tanto assim o é, que o contribuinte declara ao Fisco os valores devidos e reconhece a dívida pela confissão tácita, afastando de sua conduta omissiva eventual carga de subjetividade no sentido de definitividade na manutenção do objeto na sua esfera de domínio.

Ademais, tal conduta constitui obrigação tributária acessória (dever instrumental) referente ao recolhimento da CPMF, do IOF, do IRRF, do ISSRF, do IPI e do ICMS que, se descumprida, caracteriza sonegação fiscal (a qual, se servir de meio para a evasão fiscal, pode configurar o crime tipificado no art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/90).

Portanto, o dolo suficiente para a prática da conduta é o direto e genérico, e não o específico, pois nenhuma finalidade própria (apropriação, no sentido de apoderamento definitivo ou outra forma similar de aquisição da propriedade, assim como o destino dado ao valor evadido) é requerida como motivadora do não recolhimento do tributo.

Contudo, tal posição não é unânime na doutrina, pois CARRAZZA entende ser indispensável para a caracterização do delito, o elemento subjetivo que denomina dolo específico, consistente na intenção de apropriação do objeto, afirmando não caracterizá-lo “o simples retardamento no ato de recolher o tributo”.¹⁴⁶

Porém, tal entendimento decorre da análise do crime tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, sob a perspectiva científica que a doutrina elaborou, tendo como objeto a legislação anterior, na qual o tipo era estruturado em fórmula equiparativa.

A mudança do objeto exige uma reformulação teórica para evitar perplexidades hermenêuticas, de modo que a interpretação do conteúdo do tipo atual implica uma postura diferenciada para a compreensão de suas elementares, eis que entre estas não se encontra a “apropriação”.

A lei atual não descreve tal elementar no enunciado e tampouco estabelece equiparação de condutas, motivo pelo qual o elemento subjetivo da conduta suficiente para a sua tipicidade não inclui a particular intenção, por parte do agente, de apropriar-se do valor que deixou de recolher aos cofres públicos, diversamente do que poderia em tese se sustentar em face da legislação pretérita.

SILVA adota este entendimento, para quem o elemento subjetivo do tipo é o dolo genérico porque aquele não prevê “finalidade específica para a conduta do

¹⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *op. cit.*, p. 266.

agente”,¹⁴⁷ sendo esta posição mais coerente com o atual tratamento que a lei penal confere à matéria.

CAPÍTULO III – A OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DEVIDAS POR AGENTES DE RETENÇÃO

Faz parte da cultura jurídica nacional dispensar tratamento diferenciado às contribuições sociais, com a criação de regras próprias e específicas em relação a tal objeto, muitas vezes repetitivas das aplicáveis aos tributos em geral.

Tal forma de tratamento é encontrada, inclusive, em sede constitucional, em que, não obstante regidas pelos mesmos princípios, não foram as contribuições sociais arroladas entre os tributos (art. 145), sendo ainda tratadas, não no capítulo reservado ao sistema tributário nacional, dentro do título da tributação e do orçamento, mas, no capítulo da seguridade social, inserido no título da ordem social.

Em face de tal separação, inclusive, não é pacífica a classificação das contribuições sociais como espécie do gênero tributo.

Nesse contexto de tratamento diferenciado, em sede penal, após ter a Lei nº 8.137/90 disciplinado de forma abrangente os crimes contra a ordem tributária, inserindo em seu contexto a evasão de contribuições sociais (fazendo inclusive alusão expressa às mesmas, ao lado dos tributos, para evitar dúvidas quanto à abrangência do tipo), o art. 95 da Lei nº 8.212/91, tipificou de forma específica os crimes de cunho fiscal que têm como sujeito passivo a seguridade social e como objeto material a evasão de sua receita consistente nas contribuições respectivas, tendo, posteriormente, sido sucedido pelo art. 168 – A do Código Penal.

Por isso, o tratamento conferido a tal modalidade delitiva será apreciado em contexto próprio, embora a estrutura dos tipos seja semelhante e as regras comuns.

Seção I – HISTÓRICO

O primeiro diploma legal que regulamentou a conduta de omissão de recolhimento de contribuições sociais no âmbito penal, foi o Decreto-lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937, o qual estabeleceu em seu art. 5º que:

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

Esse diploma foi o primeiro a equiparar, quanto aos efeitos penais (na hipótese, apenas indicando, por remissão, a pena a ser aplicada, como a mesma), a omissão de recolhimento de contribuição arrecadada de terceiro, ao crime de apropriação indébita.

¹⁴⁷ SILVA, Juary C. *op. cit.*, p. 226.

Posteriormente, a Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, dispôs sobre a Lei Orgânica da Previdência Social e, em seu art. 86, *caput*, estabeleceu que:

“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 da previdência e arrecadadas dos segurados ou do público”.

Assim, substituiu o art. 5º do Decreto-lei nº 65/37 no que tange aos atos ocorridos a partir de sua vigência, prática essa reiterada, posteriormente, por diversos diplomas legais.

Além disso, em seu art. 155 (com nova redação dada pelo Decreto-lei nº 66, de 21 de novembro de 1966) dispôs que:

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

O Decreto nº 48.959-A, de 19 de setembro de 1960, que aprovou o Regulamento Geral da Previdência Social, dispôs em seu art. 483, que:

“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 social, arrecadadas dos segurados ou do público”.

O Decreto nº 60.501, de 14 de março de 1967, em seu art. 347 reproduz o conteúdo da Lei nº 3.087/60, ao estabelecer que:

“Constituem crimes, nos termos dos artigos 86 e 155 da Lei Orgânica da Previdência Social, o último na redação dada pelo artigo 25 do Decreto-Lei n. 66, de 21 de novembro de 1966; [...] II – de apropriação indébita, definido no artigo 168 do Código Penal: a) deixar de recolher na época própria as contribuições e outras quaisquer importâncias arrecadadas dos segurados ou do público e devidas à previdência social; b) deixar de pagar o salário-família aos empregados, quando as respectivas cotas tiverem sido reembolsadas à empresa pela previdência social”.

O Decreto nº 72.771, de 06 de setembro de 1973, em seu art. 430 dispôs que:

“Constitui crime, nos termos dos artigos 86 e 155 da Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960: [...] II – de apropriação indébita nos termos da legislação penal: a) deixar de recolher, na época própria, as contribuições e outras quaisquer importâncias arrecadadas dos segurados ou do público e devidas à previdência social; c) deixar de pagar o salário-família aos empregados, uma vez ocorrido o reembolso das respectivas quotas pelo INPS”.

O Decreto nº 77.077, de 24 de janeiro de 1976, que regulamentou a Lei nº 6.243, de 24 de setembro de 1975, transformando-se na Consolidação das Leis da Previdência Social, em seu art. 149 repetiu a descrição típica prevista pelo art. 86, *caput*, da Lei nº 3.087/60, nos seguintes termos:

“A falta de recolhimento, na época própria, de contribuição ou outra importância devida ao INSS e arrecadada dos segurados ou do público será punida com as penas do crime de apropriação indébita”.

Além disso, em seu art. 224, de forma análoga ao anteriormente disposto pelo art. 155 da Lei nº 3.087/60, estabeleceu que constitui crime:

“[...] II – de apropriação indébita, como definido no Código Penal, além do previsto no artigo 149 desta Consolidação, a falta de pagamento do salário-família

aos empregados quando as respectivas cotas tiverem sido reembolsadas à empresa pelo INPS”.

O Decreto nº 89.312, de 23 de janeiro de 1984, que expediu nova edição da Consolidação das Leis da Previdência Social, dispôs em seu art. 146 que:

“A falta de recolhimento, na época própria, de contribuição ou outra importância devida à Previdência Social e arrecadada dos segurados ou do público é punida com a pena do crime de apropriação indébita”.

No art. 222, reproduziu o conteúdo do art. 224 do Decreto nº 77.077/76, nos seguintes termos:

“Constitui crime: [...] II – de apropriação indébita, além do previsto nos artigos 146 e 217, § 2º, a falta de pagamento do salário-família ao empregado quando as respectivas cotas foram reembolsadas à empresa”.

Posteriormente, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, disciplinou de forma abrangente os crimes contra a ordem tributária, sendo que o art. 2º, II, tipificou a omissão de recolhimento de tributos indiretos cujos efeitos econômicos repercutem a terceiro e, mais especificamente, quanto às contribuições sociais, os casos de inadimplência nas hipóteses de responsabilidade tributária pela atuação do sujeito na qualidade de agente de retenção, sem repetir expressamente a fórmula anterior de tentar equiparar tal situação à apropriação indébita (art. 168 do Código Penal).

Disponha (no que tange às contribuições sociais) o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, que constitui crime contra a ordem tributária:

“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”.

Esse dispositivo foi sucedido pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que, em seu art. 95, novamente disciplinou de forma específica os crimes contra a previdência social, sendo que sua al. “d” derogou o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 para fatos ocorridos a partir de sua vigência (não apenas por ser norma posterior, mas devido a ser especial em relação à anterior, inclusive), havendo recepção da norma anterior pela redefinição abstrata do mesmo fato quanto aos atos praticados antes de sua entrada em vigor, podendo portanto ser reconhecida a continuidade delitiva entre ambas as leis.

Dispõe o art. 95 da Lei nº 8.212/91, que constitui crime:

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

e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;

f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsadas à empresa”.

Posteriormente, o Decreto nº 356, de 07 de dezembro de 1991, que regulamenta a organização e o custeio da seguridade social, em seu art. 104 reproduz o conteúdo da Lei nº 8.212/91 da seguinte forma:

“Constitui crime, punível nos termos da legislação penal:

.....

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

e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos;

f) deixar de pagar salário-família, salário-maternidade, auxílio-natalidade ou outro benefício devido a segurado, quando as respectivas quotas e valores já tiverem sido reembolsadas à empresa”.

Porém, a previsão contida no Decreto nº 356/91 é ineficaz à finalidade, pois, em sede criminal, vige o princípio da estrita reserva legal (art. 5º, XXXIX, da Constituição Federal) no que tange à definição de tipos penais.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em seu art. 14 revogou expressamente o art. 2º do Decreto-lei nº 326/67, omitindo-se em relação aos demais diplomas legais que possuem o mesmo conteúdo.

Por fim, a Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000 (publicada com *vacatio legis* de 90 dias), incluiu o art. 168 – A no Código Penal, reproduzindo o conteúdo normativo do art. 95, “d”, “e” e “f”, da Lei nº 8.212/91, porém, mediante definição típica formal diversa, embora materialmente incidente sobre a mesma realidade fática (hipótese).

Tal dispositivo possui a seguinte redação:

“Deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.

.....
 § 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”.

Portanto, após a reiterada edição de comandos normativos análogos que redundou em expressiva inflação legislativa horizontal, atualmente a matéria encontra-se disciplinada pelo art. 168 – A do Código Penal.

Seção II – ELEMENTOS OBJETIVOS DO TIPO DESCRITO NO ART. 168 – A DO CÓDIGO PENAL

Quatro figuras delituosas diversas são tipificadas no art. 168 – A do Código Penal, no que tange ao não recolhimento de contribuições sociais e outras prestações análogas.

Assim, a análise das elementares há de ser realizada individualmente, em face de cada tipo, devido às suas peculiaridades.

Porém, os comentários posteriores, referentes à objetividade jurídica, conduta e elemento subjetivo, restringir-se-ão à figura prevista no *caput* do dispositivo, devido à reduzidíssima eficácia material das demais, conforme se verifica da análise dos elementos objetivos de tais tipos.

A) O *CAPUT*

Assim como ocorre com a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, o crime de omissão de recolhimento de contribuição previdenciária consoma-se mediante conduta omissiva, não obstante o anterior dever de desconto contábil do valor respectivo (em face da remuneração a ser paga ao empregado), o que transforma a conduta na modalidade mista.

O verbo nuclear do tipo descrito no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 é estruturado na fórmula “deixar de recolher”.

Paralelamente, o art. 168 – A do Código Penal especifica o núcleo do tipo como a conduta de “deixar de repassar”.

A mudança da fórmula legislativa não aprimorou o aspecto formal do tipo, porque, diversamente do que previa o art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, no qual a conduta especificada no núcleo do tipo era “deixar de recolher”, o vocábulo “repasse” não guarda coerência com a terminologia empregada pela Lei nº 8.212/91, a qual institui o plano de custeio da seguridade social.

O art. 30 da lei nº 8.212/91, quando trata da forma de satisfação da prestação da obrigação tributária, especifica que o sujeito fará o “recolhimento” da contribuição, e não o “repasse”, sendo aquela e não esta a denominação adotada para a hipótese, em todas as oportunidades em que a mencionada lei trata da mesma.

Como a conduta que o sujeito passivo da obrigação tributária deve realizar é o “recolhimento” do objeto da prestação, este deve ser o conteúdo semântico da elementar “repasse” indicada no núcleo do tipo do art. 168 – A do Código Penal, sob pena de absoluta ineficácia da norma correspondente, devido à impossibilidade material da prática da conduta tipificada.

Não se trata, contudo, de analogia, mas de interpretação que determine o conteúdo semântico da expressão contida na lei penal em branco, eis que não há lacuna, mas, apenas, impropriedade terminológica.

Portanto, a análise sistemática do tipo permite sua adequação ao sistema jurídico de custeio da seguridade social, ampliando o âmbito significativo da elementar “repasse”, cuja interpretação literal isolada poderia acarretar a impossibilidade de ocorrência efetiva de fatos típicos.

A impossibilidade decorre do fato de que, como o desconto (arrecadação) do valor correspondente à contribuição social do segurado, pelo responsável tributário que atua como agente de retenção, é meramente contábil (formal), além do fato de o momento do recolhimento da contribuição social poder ser, inclusive, anterior ao momento do pagamento da prestação (remuneração) devida ao contribuinte, inexistente

repassse, pois o sujeito passivo da obrigação tributária (responsável) nada recebeu do contribuinte para entregar (repassar) a terceiro.

Nesses termos, a elementar “repassse” possui o mesmo significado que o “recolhimento” expresso no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, sendo a mudança na fórmula legislativa um retrocesso em termos de técnica redacional, não obstante tal mudança na forma de redação do tipo não altere o conteúdo material do fato objeto da proibição normativa.

Apenas tal solução permite a elaboração do conteúdo da elementar “repassar”, eis que o dispositivo que a contém é uma lei penal em branco, e seu conteúdo é formulado pelo sistema de recolhimento estatuído pela Lei nº 8.212/91.

Comentando a característica de lei penal em branco dos tipos que descrevem delitos tributários, ATALIBA esclarece que “é preciso considerar que a lei penal não vai incidir diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas vai incidir sobre comportamentos e fatos regulados pela lei tributária”.¹⁴⁸

A conduta consiste na atuação do responsável tributário que, possuindo o dever instrumental de arrecadar do contribuinte (formalmente, pois a arrecadação configura-se no desconto de parcela da remuneração paga ao beneficiário) os valores que serão devidos à seguridade social a título de contribuição, não salda a prestação da obrigação tributária correspondente ao valor descontado, ou seja, não recolhe ao INSS o valor arrecadado formalmente do contribuinte, referente à contribuição social.

O agente se omite, deixando de recolher aos cofres públicos o valor devido, que foi objeto do anterior desconto efetuado em face da remuneração a ser paga ao contribuinte.

Nesse contexto, deixar de repassar (recolher) é a conduta omissiva mediante a qual o sujeito passivo da obrigação tributária (responsável) não cumpre a prestação (inadimplência), ou seja, omite-se na prática do ato que configura o pagamento, tornando-se sujeito ativo do delito.

O repasse (recolhimento) implementa-se pelo efetivo pagamento, que consiste na entrega do valor devido ao INSS (cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o pagamento da contribuição social pelo sujeito passivo).

A previdência (ao lado da saúde e da assistência social) é um dos âmbitos da seguridade social, havendo entre ambas uma relação de espécie para gênero.

Nos termos do art. 3º da Lei nº 8.212/91, a previdência é o conjunto de ações que tem por fim assegurar aos seus beneficiários os meios indispensáveis de manutenção, em caso de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem os mesmos dependiam economicamente.

Portanto, integra a seguridade social, havendo identidade de conteúdo objetivo entre ambas, que se diferenciam pelo âmbito de sua abrangência. Ou seja, a previdência integra a seguridade social.

A identidade de conteúdo das mesmas se verifica, inclusive, no plano institucional, eis que o INSS (Instituto Nacional da Seguridade Social) resultou da

¹⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Direito Penal Tributário* (mesa de debates). in **Revista de Direito Tributário**. v. 64. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 30.

fusão do Instituto Nacional da Previdência Social com o Instituto Nacional de Administração Financeira da Previdência Social, e encontra-se subordinado ao Ministério da Previdência Social.

A seguridade social é conceituada pelo art. 194, *caput*, da Constituição Federal, 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”.

Tal conjunto de ações é coordenado e corporificado no Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS).

Assim, esse órgão é o sujeito passivo imediato do crime, sendo o sujeito passivo mediato a sociedade, porque a ela como um todo cabe o financiamento dessa atividade (art. 195, *caput*, da Constituição Federal) e nela está inserida a gama de pessoas que poderão ser beneficiárias desse conjunto de ações, de modo que a omissão do agente no dever de cumprir a obrigação de seu custeio afeta a todo esse contingente, tendo que ser compensada a ausência do importe econômico com outros recursos.

Diversamente do que ocorre com o tributo (genericamente considerado), a legislação não conceitua a espécie “contribuição”, sendo o conteúdo de tal elementar elaborado em sede interpretativa e não decorrente de integração de lei penal em branco.

Relevante é a identificação do significado do termo “contribuição” na figura típica, pois a Constituição utiliza-o em diversos contextos, derivando disso alta ambigüidade.

Assim, ora alude à contribuição associativa sindical (art. 8º, IV), ora à contribuição de melhoria como espécie do gênero tributo (art. 154, III), ora às contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, *caput*) e ora especificamente às contribuições para o custeio dos sistemas de previdência e assistência social (art. 149, parágrafo único), assim como, em outra passagem, à contribuição para o financiamento da seguridade social (art. 195, *caput*).

A classificação das contribuições sociais como modalidades tributárias suscita alguma divergência doutrinária devido ao fato de, em constituições anteriores, terem sido tratadas em capítulo destacado do destinado ao sistema tributário e, ainda, porque quando a Constituição de 1988 trata dos princípios gerais do sistema tributário nacional, em seu art. 145 identifica o tributo como gênero, do qual são espécies o imposto, a taxa, e a contribuição de melhoria, não fazendo alusão expressa às demais contribuições, entre as quais se encontra a social.

Por outro lado, o art. 149 dispõe que compete à União “instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”, e, dessa forma, trata de maneira diferenciada as diversas modalidades.

Para a finalidade do presente trabalho não é indispensável a identificação da natureza tributária ou não da contribuição social, sendo suficiente aludir ao fato de

que seu regime jurídico é de natureza tributária, ou seja, os princípios e demais normas relativas aos tributos lhes são aplicáveis.

Porém, é necessário identificar e delimitar o âmbito do significado da expressão “contribuição”, que constitui a elementar do tipo.

Inicialmente, há de se dividir as contribuições previstas na Constituição em duas modalidades, quais sejam: as tributárias e as contratuais.

Quando trata da associação sindical, o art. 8º, IV, da Constituição prevê a possibilidade de instituição de contribuição para o custeio do sistema confederativo da representação sindical, mediante decisão da assembléia geral.

Trata-se de forma de participação de associados no financiamento de órgão representativo, a qual possui natureza contratual e conteúdo voluntário, cujos efeitos penais do não recolhimento pelo agente de retenção são estabelecidos pelo art. 545, parágrafo único, da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943 (com a redação dada pelo Decreto-lei nº 925, de 10 de outubro de 1969), nos seguintes termos:

“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”.

Paralelamente, e sujeitas ao regime tributário, existem as contribuições de melhoria e as contribuições parafiscais, estas também denominadas especiais ou, ainda, sociais em acepção ampla.

Diferenciando-as, HOFFMANN afirma que “as contribuições de melhoria formam uma subespécie da espécie tributária das contribuições, que possui também as subespécies previstas no artigo 149 da Constituição Federal, ou seja, as contribuições sociais genéricas, as contribuições sociais para a seguridade social, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas”.¹⁴⁹

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado de proprietário de bem imóvel, e tem como fato imponible a realização de obra pública que acarrete valorização daquele bem.

Paralelamente, conforme afirma COELHO, as contribuições parafiscais são instituíveis para três fins: o social, o interventivo e o corporativo, especificando que as sociais, são estabelecidas “em prol dos diversificados escopos do sistema de seguridade social”.¹⁵⁰

¹⁴⁹ HOFFMANN, Suzy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas: Copola, 1996, p. 120.

¹⁵⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 37.

Uma interpretação do texto do dispositivo sob o enfoque da sintaxe demonstra que a contribuição a que alude o tipo é a devida à seguridade social, também denominada simplesmente “contribuição social”.

Tal conclusão decorre não apenas do fato de as elementares aludirem à “contribuição” ou outra importância devida à “seguridade social”, mas, também, porque em análise sistemática, verifica-se que o fato descrito no tipo é regulamentado pela lei que dispõe acerca da organização e custeio da seguridade social, que derogou o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, exatamente em sua elementar “contribuição social”.

JARDIM identifica a denominação contribuição social como sinônima de contribuição para a seguridade social, constituindo espécie do gênero contribuições para fiscais, as quais “desdobram-se em sociais, econômicas e profissionais”.¹⁵¹

Tal classificação, porém, não é pacífica, pois MACHADO denomina o gênero contribuições como “contribuições especiais”. Assim, afirma que as “*Contribuições Especiais* são aquelas que a União Federal instituiu com fundamento nos artigos 149 e 195, da Constituição Federal. Dividem-se em duas subespécies, a saber, as do artigo 149, denominadas *contribuições sociais* e as *contribuições de seguridade social*. As primeiras, a seu turno, dividem-se em contribuições de intervenção no domínio econômico, que se caracterizam pela finalidade interventiva específica, e contribuições profissionais, que são instituídas em favor de categorias profissionais ou econômicas. Já as contribuições de seguridade social caracterizam-se por serem o instrumento pelo qual a sociedade financia, diretamente, a seguridade social, nos termos do art. 195 da Constituição Federal”.¹⁵²

Por seu turno, CARRAZZA afirma que “um dos tipos de ‘contribuição social’, no Brasil, é a ‘contribuição social para a seguridade social’, também chamada ‘contribuição previdenciária’”.¹⁵³

Muitas divergências existem quanto à classificação das contribuições elencadas no art. 149, *caput*, da Constituição Federal e, fundamentalmente, duas formas de classificação são propostas:

Por um lado, denominam-se contribuições sociais, especiais ou para fiscais como gênero, do qual são espécies três modalidades: as devidas à seguridade social; as de intervenção no domínio econômico; e as instituídas no interesse das categorias profissionais ou econômicas. Nesse contexto, as devidas à seguridade social ainda são subdivididas entre as previstas no art. 149, *caput*, e as aludidas no art. 195, *caput*, ambos da Constituição Federal.

Mediante outra classificação, adotada neste trabalho, utiliza-se para o gênero, simplesmente a denominação contribuições, sendo idêntica a divisão entre as espécies, com a peculiaridade de ser reservada a denominação contribuição social às contribuições devidas à seguridade social.

Adotando o segundo critério, NEVES faz a distinção asseverando que “as Contribuições Sociais estão submetidas a um regime constitucional próprio, peculiar e

¹⁵¹ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *op. cit.*, p. 24.

¹⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 44-45.

¹⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 303-304 (nota de rodapé n. 93).

diferenciado das contribuições de intervenção no domínio econômico e das contribuições corporativas”.¹⁵⁴

Também adotando a mesma classificação, SOUZA especifica que “as contribuições podem classificar-se em ‘de intervenção no domínio econômico’; ‘de interesse das categorias profissionais ou econômicas’ e ‘sociais’. Estas últimas, por sua vez, podem ser tidas como contribuições sociais gerais e para a seguridade social. As gerais são as previstas na Constituição como sociais e que não se destinam à seguridade, como F.G.T.S., salário-educação, dentre outras. As para a seguridade social são as referidas no artigo 195, incisos I e II, da Constituição Federal”.¹⁵⁵

A “contribuição” a que alude o tipo não é o gênero, mas a espécie contribuição social, pois, da integração das demais elementares do tipo se observa que o dispositivo é expresso no sentido de ser o objeto da conduta a contribuição devida à seguridade social em seu âmbito específico, qual seja, o previdenciário.

Relevante ainda é salientar que o objeto material que o agente de retenção (responsável tributário) arrecada do contribuinte não é exatamente a contribuição social, mas a importância (valor) correspondente, pois, a contribuição (estritamente considerada) é o objeto da prestação da relação jurídica tributária estabelecida entre o Fisco (INSS) e o sujeito passivo (responsável), ao passo que o valor arrecadado do contribuinte por aquele, é o objeto da relação obrigacional decorrente do contrato de trabalho existente entre o empregador e o empregado.

Paralelamente, deve ser diferenciado o objeto em tela do referido no art. 7º, X, da Constituição Federal, que dispõe da seguinte forma:

“São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

.....
X – proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa;

A norma constitucional tem caráter programático e, portanto, não institui o tipo, mas determina ao legislador sua elaboração.

No caso, o objeto material sobre o qual recai a conduta é a parte líquida do salário, devida ao empregado após os descontos de natureza fiscal (entre os quais está incluído o valor referente à contribuição social).

Dessa forma, são valores devidos a beneficiários diversos (INSS e empregado) e possuem natureza jurídica distinta (tributária e laboral).

O tipo alude à contribuição “recolhida” dos contribuintes.

Novamente, assim como se verificou em relação à elementar “repassar”, o dispositivo do art. 168 – A do Código Penal modificou a fórmula descritiva empregada no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, para identificar o mesmo fato e, igualmente, sem a utilização do refinamento técnico anterior.

¹⁵⁴ NEVES, Luís Fernando de Souza. **COFINS contribuição social sobre o faturamento – L.C. 70/91**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 73.

¹⁵⁵ SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições sociais*. in **Caderno de pesquisas tributárias**. n. 17, São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 434.

O art. 30 da Lei nº 8.212/91 (assim como ocorre em todo o plano de custeio da seguridade social), quando trata do dever instrumental (obrigação tributária acessória) do responsável tributário que atua como agente de retenção (sujeito passivo da obrigação tributária), impõe ao mesmo o ônus de “arrecadar” dos segurados (contribuintes) os valores referentes às contribuições sociais respectivas.

Ocorre que a arrecadação é meramente formal, e se verifica de modo contábil, não naturalístico, sendo escritural e não em espécie.

O dispositivo legal indicado, estabelece que a arrecadação far-se-á mediante o desconto, pelo responsável, da remuneração a ser paga ao contribuinte, do valor resultante da aplicação da alíquota, para posterior recolhimento.

Dessa forma, não obstante a legislação tributária (assim como ocorria com o art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91) se refira à arrecadação, insinuando a necessidade de posse física do numerário para se concretizar a hipótese, como a forma de cumprimento da obrigação acessória regulamentada na lei específica, determina que a arrecadação consiste no mero desconto escritural, da mesma forma que ocorre com a conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, não se faz necessária a arrecadação material do valor respectivo.

Sendo o tipo elaborado mediante lei penal em branco, a elementar “recolhida” deve ter seu conteúdo semântico determinado de forma sistemática e não apenas literal, pois, nos termos dos dispositivos tributários complementares que conferem substância à elementar “recolhida”, sendo a obrigação tributária acessória respectiva sistematizada mediante a “arrecadação” formal (a que aludia, inclusive, o art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91), esse deve ser o conteúdo significativo da elementar.

A demonstrar a impropriedade do termo “recolhida” em substituição ao “arrecadada”, encontra-se o fato de que, conforme a estrutura legal da forma de “arrecadação” das contribuições sociais pelos agentes de retenção, no cumprimento da obrigação tributária acessória, o seu sujeito passivo não recebe materialmente nenhum valor do segurado.

Aquele apenas deve realizar uma operação contábil, mesmo porque o prazo para o recolhimento da contribuição pode se expirar antes da data em que vier a ser pago o salário que lhe serve de base de cálculo.

Tal ocorre porque, enquanto o prazo para o recolhimento das contribuições sociais devidas pelo agente de retenção se expira no 2º dia do mês subsequente ao qual foi prestado o serviço (art. 30, I, “b”, da Lei nº 8.212/91, com a redação formulada pelo art. 2º, da Lei nº 9.063/95), o salário correspondente pode ser pago até o 5º dia útil deste mês (art. 495 da Consolidação das Leis Trabalhistas, instituído pela Lei nº 7.855/89).

Logo, não há arrecadação, recolhimento ou desconto físico, pois o objeto sobre o qual a operação incide (numerário correspondente ao salário) pode sequer estar sob a posse do agente de arrecadação (por falta de liquidez momentânea ou mesmo por configurar o conteúdo de um crédito a ser recebido posteriormente, por exemplo).

Por esse motivo, o conteúdo semântico da elementar “repassar” deve ser interpretado sistematicamente em face da forma elaborada pela legislação tributária

para a prática da conduta e, portanto, adequar-se ao conceito de recolhimento abstraído da Lei nº 8.212/91.

Os contribuintes das contribuições sociais são os segurados, ao quais estão relacionados nos arts. 12 a 15 da Lei nº 8.212/91.

Porém, como objeto material sobre o qual recai a conduta, o tipo alude à contribuição recolhida (arrecadada) dos contribuintes (segurados), evidenciando a transferência econômica da mesma (ainda que formal), de modo que, apenas podem servir de objeto material da conduta as contribuições cuja forma de apuração e arrecadação permitam tal mecanismo.

O art. 11, parágrafo único, da Lei nº 8.212/91, arrola quais são as espécies de contribuições sociais. Porém, nem todas seguem o modelo de transferência dos efeitos econômicos que as habilita a servirem de objeto da conduta penalmente tipificada.

Nesse contexto, podem ser objeto material da conduta prevista no art. 168 – A do Código Penal, apenas a contribuição social dos segurados empregado, empregado doméstico e trabalhador avulso (art. 20).

O empregador doméstico pode ser sujeito ativo do crime em tela, porque sua conduta (que descumpra o dever instituído pelo art. 30, V, da Lei nº 8.212/91), se amolda à descrição contida no tipo.

Portanto, diversamente do que defende BALTAZAR JUNIOR,¹⁵⁶ o fato de o § 3º do art. 95 da Lei nº 8.212/91 não aludir ao empregador doméstico como um dos sujeitos ativos do crime de omissão de recolhimento de contribuições sociais devidas por agente de retenção que relaciona em seu texto, não o exclui da condição de autor do delito, pois a relação contida naquele dispositivo é exemplificativa, e apenas indica as hipóteses em que a conduta é praticada mediante a atuação de pessoa jurídica, estabelecendo a responsabilidade de seus gestores pelos atos praticados pela mesma.

A autoria do delito é auferida conforme as regras gerais do Direito Penal e decorre da identificação da tipicidade da conduta praticada pelo sujeito que, nesse contexto, age em conformidade com a regra estabelecida pelo art. 30, I e V da Lei nº 8.212/91.

O prazo (legal ou convencional) é a data, ou termo temporal final do prazo, para que o pagamento seja efetuado (2º dia do mês seguinte ao no qual se ocorreu a prestação do serviço, por exemplo).

Como se trata de matéria regulamentada pela legislação tributária, o dispositivo penal se configura na modalidade em branco, devendo ser complementado pela norma tributária própria que estabelece a data para o recolhimento.

B) O § 1º, INCISO I

¹⁵⁶ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *op. cit.*, p. 53 e 80.

O § 1º do art. 168 – A do Código Penal faz remissão à pena cominada no tipo previsto no *caput* do dispositivo, para os fatos que descreve em seus incisos.

Em parte, o inciso I repete a descrição do fato tipificado no *caput*, motivo pelo qual seu conteúdo é redundante e, por conseqüência, inócuo.

Embora mediante fórmula diversa, a especificação contida no dispositivo nos seguintes termos: “deixar de recolher, no prazo legal, contribuição [...] destinada à Previdência Social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados [...]”, apenas descreve o mesmo fato a que alude o *caput* (não obstante com a utilização de outras palavras).

Portanto, apenas se faz necessária a análise das demais elementares, quais sejam: “deixar de recolher, no prazo legal, [...] outra importância destinada à Previdência Social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público”.

“Outra importância”, é qualquer valor devido à seguridade social, que não possua natureza jurídica de contribuição social.

Porém, para a tipicidade do fato, não basta o não pagamento tempestivo de qualquer dívida para com o INSS, devendo os valores respectivos terem sido descontados de pagamento efetuado a segurados, a terceiros, ou arrecadados do público.

BALTAZAR JUNIOR menciona duas hipóteses em que pode ocorrer tal conduta.¹⁵⁷

A primeira delas é a indicada no art. 91 da Lei nº 8.212/91, que assim dispõe:

“Mediante requisição da Seguridade Social, a empresa é obrigada a descontar, da remuneração paga aos segurados a seu serviço, a importância proveniente de dívida ou responsabilidade por eles contraída junto à Seguridade Social, relativa a benefícios pagos indevidamente”.

Tratando-se de benefícios pagos indevidamente, os valores configuram “outra importância”, distinta da contribuição social.

A outra hipótese é a referente à arrecadação (do público) de receitas dos concursos de prognósticos (concursos de sorteios de números, loterias, apostas, inclusive as realizadas em reuniões hípcas).

O art. 26 da Lei nº 8.212/91 estabelece que a receita líquida dos concursos de prognósticos constitui receita da seguridade social, de modo que seu não-recolhimento configura o fato típico em tela.

C) O § 1º, INCISO II

Quando o dispositivo do art. 168 – A do Código Penal prevê modalidade típica de inadimplência de contribuições “que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços”, repete a

¹⁵⁷ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *op. cit.*, p. 121/122.

impropriedade anteriormente contida no art. 95, “e”, da Lei nº 8.212/91, pois amplia o âmbito de abrangência do tipo de modo a não se poder identificar seus limites, pois, todos os custos de produção ou despesas contábeis da atividade empresarial levam em consideração os reflexos econômicos da carga tributária/fiscal.

Dessa forma, os reflexos de tais custos incidirão sobre a atividade, ainda que assim não o queira o empresário.

Logo, a criminalização de tal conduta equivaleria a tipificar simplesmente o ato de “deixar de recolher contribuição social” (qualquer uma, exceto a devida pelo empregador doméstico – art. 24 da Lei nº 8.212/91), o que não é, evidentemente, o conteúdo do dispositivo, pois acarretaria a inutilidade da disposição do *caput* do mesmo artigo que, assim como os incisos do § 1º, prevê situação específica, propriamente delimitada e identificada.

Portanto, a interpretação sistemática do art. 168 – A do Código Penal não permite tal elastério ao tipo, restando o mesmo vazio de conteúdo eficaz, devido a não ter sido observada a taxatividade que, sendo o requisito do tipo que permite a individualização da conduta típica, proporciona a segurança jurídica.

D) O § 1º, INCISO III

O art. 168 – A do Código Penal, prevê a hipótese de falta de pagamento de benefício previdenciário cujo valor ou quota já tenha sido reembolsado à empresa.

Basicamente, duas espécies de benefícios existem, classificados conforme o responsável pelo pagamento, quais sejam: os devidos pelo INSS e os devidos pela empresa.

O tipo alude aos benefícios devidos pela empresa, cujos valores ou quotas tenham sido reembolsadas àquela, conforme dispunha o art. 95, “f”, da Lei nº 8.212/91.

Salvo a hipótese do salário-família (art. 68 da Lei nº 8.213/91), apenas de *lege ferenda* é possível vislumbrar-se a hipótese de outro benefício cujo pagamento pode ser feito pela empresa, mediante convênio a ser celebrado com a previdência social na forma do art. 117, III, da Lei nº 8.213/91.

A conduta é estruturada mediante a falta de pagamento do benefício cujo valor ou quota fora reembolsada à empresa. Porém, a forma de pagamento de tais prestações pelo empresário não corresponde à modalidade típica, eis que o mesmo não é reembolsado de tais quantias, nem antes nem depois dos pagamentos.

O art. 68 da Lei nº 8.213/91 estabelece que a empresa pagará o valor do benefício ao segurado e posteriormente compensará o valor pago com a quantia a recolher a título de contribuição social.

Portanto, após o pagamento há compensação e não reembolso, a qual, inclusive, é posterior e não anterior ao pagamento.

Assim, como a fórmula adotada pelo Plano de Benefícios da Seguridade Social (Lei nº 8.213/91) é diversa da conduta tipificada penalmente no Plano de

Custeio (Lei nº 8.212/91), tal dispositivo penal resta igualmente vazio de conteúdo eficaz.

Seção III – OBJETIVIDADE JURÍDICA

A figura típica visa proteger os recursos indispensáveis à manutenção da seguridade, cuja responsabilidade pelo custeio é incumbida à sociedade.

Sendo a sociedade, afinal, a beneficiária última das ações que compõem a seguridade social, acaba por ser atingida quanto aos efeitos da conduta por restar privada dos atos que lhe assegurem a saúde, previdência e assistência social.

Sob o enfoque mediato, a tutela dos recursos que corporificam o custeio da seguridade social elege o conjunto integrado de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à previdência social (art. 149, *caput*, da Constituição Federal), como o bem jurídico protegido pela norma.

Em um prisma imediato, a conduta atinge a seguridade social em seu aspecto institucional, corporificado no seu órgão, o INSS.

Portanto, o bem jurídico pode ser concebido sob dois prismas.

Um enfoque imediato considera a receita do órgão arrecadador (INSS) como o interesse diretamente protegido.

Outra concepção, de caráter mediato, inclui no âmbito do bem jurídico tutelado as ações cuja obrigação tal órgão possui para com a coletividade, consistentes na prestação de serviço de previdência social, cuja implementação resta prejudicada pela evasão dos recursos destinados a seu custeio.

Seção IV – CONDUTA

Devido à sensível preponderância quantitativa de ocorrência do fato típico descrito no *caput* do art. 168 – A do Código Penal, aliado ao fato histórico de que é essa a hipótese que o legislador vem (mediante diversas fórmulas) buscando equiparar à apropriação indébita, nesta seção apenas será apreciada a conduta tipificada no dispositivo supramencionado.

A Constituição Federal, no Título da Ordem Social, dispôs sobre a seguridade social, estabelecendo em seu art. 195, II, a contribuição social devida pelos trabalhadores, como uma das modalidades de financiamento das ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

A previsão constitucional foi estabelecida nos seguintes termos:

“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:

.....

II – dos trabalhadores”.

Para disciplinar o instituto, foi editada a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispôs sobre a organização da seguridade social e instituiu seu plano de custeio.

Após consignar que os contribuintes da contribuição social em tela são os segurados obrigatórios da previdência social, entre os quais arrolou diversos tipos de empregados, trabalhadores autônomos e avulsos, entre outros (art. 12), estabeleceu como base de cálculo para a contribuição o salário-de-contribuição (art. 28).

Na disciplina da forma de arrecadação e respectivo recolhimento dos valores devidos pelo contribuinte a título de contribuição social, a lei elegeu responsável tributário, designado genericamente de “empresa”.

Assim, o art. 30, I, da Lei nº 8.212/91, estabeleceu ser obrigação da empresa a arrecadação dos valores referentes às contribuições sociais de que são contribuintes os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-os da respectiva remuneração.

Posteriormente, determinou que é ainda dever da empresa o recolhimento aos cofres públicos, do produto arrecadado aos cofres públicos, o que deve ser feito na data prevista na legislação tributária.

Paralelamente, o inciso V do mesmo artigo impõe similar dever ao empregador doméstico, em relação ao segurado empregado doméstico.

Assim, a hipótese de incidência é a existência do direito/dever de auferimento/pagamento de remuneração, em face do trabalho prestado pelo contribuinte ao responsável tributário, seu tomador de serviço.

O art. 168 – A do Código Penal, estabelece ser crime o fato de o responsável deixar de recolher (repassar) à seguridade social (Previdência Social) o valor arrecadado (recolhido) do segurado (contribuinte).

Na arrecadação (denominada pela lei penal como “recolhimento”), o responsável atua como agente de retenção porque deve reter da remuneração paga ao contribuinte a parcela referente ao valor correspondente à contribuição, para posteriormente entregá-lo ao Fisco.

Porém, o recolhimento a que alude o tipo não é ato de tradição física, pois o art. 30, I, da Lei nº 8.212/91 o disciplina (denominando-o de arrecadação), dispondo que o responsável deverá efetuar o desconto, do valor bruto a ser pago como remuneração ao contribuinte, da parcela (valor) referente à contribuição, pagando a este apenas o valor líquido.

Assim, o conteúdo semântico da elementar “recolhida” contida no art. 168 – A do Código Penal, é idêntica à “arrecadada” do art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, a qual também é idêntica à “descontado” do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Portanto, o recolhimento, desconto ou arrecadação, é um ato meramente formal ou contábil.

FRAGOSO, comentando os dispositivos da Lei nº 3.807/60, assevera que: “O atraso no recolhimento das contribuições não se equipara à apropriação indébita. A contribuição devida pelos empregados não é ‘arrecadada’ pelo empregador, que paga sempre aos empregados o valor líquido dos salários. A *arrecadação* é, no caso, puramente ficta”.¹⁵⁸

Dessa forma, o responsável tributário é devedor de duas prestações: a) o salário líquido devido ao contribuinte; b) a contribuição social devida ao Fisco.

Nesse contexto, por ocasião do desconto, é irrelevante a existência da posse física por parte do responsável, do numerário descontado do contribuinte, pois o desconto é escritural, diversamente do que ocorre na apropriação indébita.

SARTI corrobora tal entendimento ao afirmar que “não se exige para a caracterização do crime de não-recolhimento das contribuições previdenciárias a posse física do numerário descontado, cuja retenção indevida de regra é meramente escritural”.¹⁵⁹

A situação fica ainda mais evidente quando se leva em consideração o fato de que a prestação devida ao INSS pode ser satisfeita (pagamento da contribuição) anteriormente à satisfação da prestação devida ao contribuinte (pagamento do salário).

Paralelamente, o art. 32 da Lei nº 8.212/91 obriga o responsável tributário a informar ao sujeito ativo da obrigação tributária a ocorrência dos fatos impositivos (pagamento de remuneração referente à prestação dos serviços decorrentes de relação empregatícia) verificados no período de apuração, assim como o cálculo dos valores recolhidos (descontados ou arrecadados) a título de contribuição social (de cunho previdenciário).

Essa declaração equívale a uma confissão de dívida por parte do sujeito passivo da relação obrigacional tributária, do que decorre a conclusão de que, se esse possui o dever de entregar uma prestação ao sujeito ativo, até que se verifique a tradição com a qual ocorrerá o pagamento, o objeto dessa pertence ao sujeito passivo.

Sendo o sujeito passivo o proprietário do bem até que haja o adimplemento da obrigação, quando, eventualmente, estiver em posse do mesmo, não possui coisa alheia, mas própria.

E, se a coisa lhe pertence (lhe é própria), não há como o agente da mesma se apropriar, pois a situação jurídica de propriedade é preexistente.

Sobre a hipótese, REALE JUNIOR afirma que “a imposição legal de recolhimento de dinheiro do qual [a empresa] é proprietária não transforma este numerário em coisa alheia. Apenas se consolida uma obrigação de cunho legal, comprovando-se uma dívida, mas de forma alguma uma apropriação do que é próprio”.¹⁶⁰

Assim, do mesmo modo que ocorre em face da omissão de recolhimento de IRRF e ISSRF, no caso da contribuição previdenciária (valor respectivo)

¹⁵⁸ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 426.

¹⁵⁹ SARTI, Amir José Finocchiaro. *A apropriação indébita dos impostos*. in **Revista da Procuradoria-Geral da República**. n. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 12.

¹⁶⁰ REALE JUNIOR, Miguel. *Não há apropriação indébita por assemelhação*. in **Revista dos Tribunais**. v. 752. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 472.

formalmente recolhida (arrecadada ou descontada) de segurado (contribuinte), se o agente estiver em poder do numerário correspondente, não possuirá coisa “alheia” e, portanto, não poderá da mesma se “apropriar”, diferenciando a conduta em análise da prevista no art. 168 do Código Penal.

No caso, assim como ocorre na omissão de recolhimento do IRRF e ISSRF, a conduta prevista no art. 168 – A do Código Penal, difere objetivamente da prevista no tipo do art. 168 do Código Penal, pela irrelevância da verificação da situação fática anterior à conduta a ser praticada pelo agente, consistente na “posse ou detenção” do objeto, além de não ser esse de propriedade “alheia” ao sujeito ativo e, sob o aspecto subjetivo, por inexistir a intenção de “apropriar-se” do bem, na acepção de mantê-lo em seu domínio definitivamente, pois, o agente reconhece (mediante declaração) a existência de dívida que tem em tal valor seu objeto, devendo entregá-lo posteriormente ao Fisco.

Nesse sentido, BALTAZAR JUNIOR assevera que, em relação ao tipo descrito no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, “não constitui elementar a apropriação do dinheiro, assim entendido o ato de apropriar-se, ou seja, tomar para si, apoderar-se, assenhorar-se, agir como dono”.¹⁶¹

Em corroboração a essa posição, BELLO FILHO sustenta que “o *animus rem sibi habendi* não é elemento constitutivo do tipo”.¹⁶²

O momento consumativo da apropriação indébita se perfaz subjetivamente mediante a presença do *animus rem sibi habendi* por parte do agente, sendo temporalmente variável. Igualmente variável no tempo é a prática de atos ou omissões que objetivamente o demonstrem no plano fático (circunstância que evidencia a consumação naturalisticamente para fins de prova), salvo na hipótese de não-restituição, quando houver prazo pré-fixado.

Por seu turno, a consumação da omissão de recolhimento do contribuição social arrecadada dos trabalhadores é objetivamente fixa no tempo, sendo o momento consumativo pré-estabelecido pela legislação tributária, e o elemento subjetivo propulsor da conduta não interfere na fixação daquele.

Portanto, o fato de a lei determinar o tipo como “apropriação indébita previdenciária”, não é suficiente para tornar idênticas as condutas descritas nos arts. 168 e 168 – A do Código Penal.

Não se trata de equiparação típica de condutas ou elaboração de tipo derivado específico em relação ao objeto material sobre o qual recai a conduta, mas, apenas, de identidade de nomenclatura a hipóteses distintas.

Tal ambigüidade não tem a propriedade de transformar a realidade, identificando diferenças. Portanto, somente institui pluralidade semântica à denominação “apropriação indébita”, o que poderia ser evitado pela utilização da fórmula: “omissão de recolhimento de contribuições sociais devidas por agentes de retenção”.

¹⁶¹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *op. cit.*, p. 116.

¹⁶² BELLO FILHO, Ney de Barros. *Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias. in Revista dos Tribunais*. v. 732, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 482.

Seção V – ELEMENTO SUBJETIVO DO TIPO

Assim como na apropriação indébita e no crime previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, inexistente previsão de modalidade culposa para a prática do crime tipificado no art. 168 – A do Código Penal, por falta de disposição legal.

O crime também se perpetra mediante conduta dolosa na modalidade direta e genérica, não sendo elementar ou característica dessa o ânimo de apropriação do objeto (eis que não descrito no tipo), pois, como obrigação tributária acessória (dever instrumental), o agente está obrigado a informar ao órgão sujeito ativo da obrigação tributária o montante da contribuição social a ser recolhida.

Mediante tal expediente, o sujeito passivo da obrigação tributária declara o valor devido, o que implica reconhecimento tácito da existência do débito.

Essa demonstração contábil acarreta a implícita aceitação da inexistência de intenção por parte do declarante, de manutenção do objeto em sua propriedade.

Ademais, o reconhecimento da dívida tem como pressuposto a propriedade do objeto da prestação por parte do sujeito passivo da relação jurídica obrigacional, restando impossível a intenção de o agente apropriar-se de algo que já lhe pertence.

Nenhum outro aspecto subjetivo é necessário para a caracterização do dolo, ou seja, nenhuma finalidade específica para a qual se pratica a omissão consistente no não recolhimento é requisito para a consumação do crime.

Logo, o elemento subjetivo da conduta prevista no art. 168 – A do Código Penal é idêntico ao que se verifica em face da conduta tipificada no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (referente aos tributos devidos por agentes de retenção), ou seja, o dolo genérico, sendo aplicáveis as mesmas considerações cabíveis a ambos os crimes, sob o aspecto volitivo.

PARTE IV – A CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Estabelecidos os limites da tipicidade no plano formal, há de analisar-se sua validade no âmbito sistemático, sob o aspecto da possibilidade jurídico-constitucional da criminalização da conduta, além da sua compatibilidade com o conteúdo da Convenção Americana sobre Direitos Humanos.

Portanto, será analisada a figura típica em face do Direito Constitucional positivado, e serão tecidas algumas considerações acerca dos reflexos da ratificação, pelo Brasil, do Pacto de São José da Costa Rica.

A análise da constitucionalidade pautar-se-á pela interpretação do art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, fixando seu conteúdo mediante a utilização dos métodos hermenêuticos (técnicas de interpretação) consagrados pela dogmática jurídica.

O mesmo critério será utilizado para a análise do art. 7, item 7, do Pacto de São José.

A interpretação do Direito, especialmente em se tratando de normas alçadas à categoria de direitos humanos ou garantias fundamentais, é fortemente influenciada por concepções ideológicas que acarretam resultados polêmicos, eis que aquele são pautados por valores cuja prevalência é marcada por alta dose de subjetivismo.

Nesse contexto, o modo pelo qual o intérprete enfoca o Estado e vislumbra sua relação com os indivíduos, considerados tanto individual como coletivamente em sociedade, determina uma postura valorativa que põe ênfase em um diferente pólo da relação Estado/indivíduo.

As tensões políticas mais evidentes desse final de século no Brasil, encontram-se entre as concepções econômicas neoliberais e a estrutura do Estado do bem-estar social.

Nessa relação ocorre um conflito de valores que configura a disputa de relevância de dois bens jurídicos que se apresentam antagônicos na hipótese da criminalização do ilícito tributário, quais sejam: a liberdade individual e o interesse público.

Além disso, cada concepção política adota um conceito diverso de cada um dos bens jurídicos indicados.

Enquanto a doutrina neoliberal se utiliza dos parâmetros da individualidade para construir o conceito de liberdade, o Estado do Bem-estar social adota uma postura comunitária intervencionista pautada pelos valores da justiça comutativa e distributiva.

Ou seja, a liberdade no Estado neoliberal consiste na não restrição oficial à esfera da expansão da propriedade individual, enquanto no Estado do bem-estar social este intervém para garantir a liberdade dos sujeitos mais fracos em face da opressão decorrente da atuação dos mais fortes.

Paralelamente, enquanto sob o enfoque neoliberal o interesse público é identificado com o da burocracia estatal, sob o prisma do Estado do bem-estar social aquele é associado às necessidades da sociedade.

Portanto, as posturas ideológicas defendem interesses antagônicos, cujo conteúdo diverge, inclusive, sob o aspecto conceitual.

Aliado a isso e, dificultando a interpretação das normas que tratam dos direitos humanos e garantias fundamentais, encontra-se a forma de positivação de tais normas, muitas vezes estruturadas de modo impreciso.

A imprecisão semântica decorrente da utilização de palavras de sentido vago na formulação dos dispositivos é uma característica dos preceitos que encerram normas de direitos fundamentais.

Isso permite que, no trabalho hermenêutico, o intérprete possua um campo bastante amplo de influência na delimitação do conteúdo político da norma, o que instala, inclusive, certa dose de insegurança jurídica devido à multiplicidade cultural dos exegetas.

Tal situação verifica-se, especialmente, quando o intérprete se encontra diante de duas normas antagônicas, devendo ser estabelecida uma prevalência.

Geralmente, em sede de crimes tributários, a discussão concentra-se na prevalência de uma espécie de direito fundamental: a liberdade individual ou os direitos sociais e econômicos que são viabilizados pela receita pública.

Como os direitos do homem constituem uma categoria dinâmica, que é historicamente condicionada, também o é sua interpretação.

BOBBIO identifica tal característica ao afirmar que “o desenvolvimento dos direitos do homem passou por três fases: num primeiro momento, afirmaram-se os direitos de liberdade, isto é, todos aqueles direitos que tendem a limitar o poder do Estado e a reservar para o indivíduo, ou para os grupos particulares, uma esfera de liberdade *em relação ao* Estado; num segundo momento, foram propugnados os direitos políticos, os quais – concebendo a liberdade não apenas negativamente, como não-impedimento, mas positivamente, como autonomia – tiveram como consequência a participação cada vez mais ampla, generalizada e freqüente dos membros de uma comunidade no poder político (ou liberdade *no* Estado); finalmente, foram proclamados os direitos sociais, que expressam o amadurecimento de novas exigências – podemos mesmo dizer, de novos valores –, como os do bem-estar e da igualdade não apenas formal, e que poderíamos chamar de liberdade *através* ou *por meio* do Estado”.¹⁶³

MACPHERSON possui o mesmo entendimento, apontando as diferenças históricas e lógicas que existem entre as três categorias de direitos humanos individuais.

Afirma o autor que “os direitos civis e políticos, remontam aos séculos XVII e XVIII: foram os principais objetivos das revoluções inglesa, francesa e americana daqueles séculos. [a outra categoria] os direitos econômicos e sociais, é bem mais recente: foi primeiro ventilada por alguns socialistas do século XIX, mas só se

¹⁶³ BOBBIO, Norberto. *Presente e futuro dos direitos do homem*. in **A era dos direitos**. (trad. COUTINHO, Carlos Nelson) Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 32-33.

impôs durante e após a Segunda Guerra Mundial. As três categorias diferem também logicamente. Os direitos civis são principalmente direitos *contra* o Estado, isto é, reivindicam liberdades individuais que o Estado não pode invadir. Os direitos políticos são direitos de participar no *controle* do Estado. Os direitos econômicos e sociais reclamam benefícios a serem garantidos *pelo* Estado, quer pela legislação, quer pelo provimento de serviços e de renda complementar”.¹⁶⁴

Ocorre que, em tese, não há uma hierarquia preestabelecida entre direitos fundamentais, de modo que eventual colisão entre dois direitos na situação particular, há de ser resolvida individualmente.

Para tanto, é indispensável se ter em consideração a divisão que ALEXI faz das normas de direitos humanos, classificando-as em princípios e regras.

Nesse contexto, “os princípios ordenam que algo deve ser realizado na maior medida possível, tendo em conta as possibilidades jurídicas e fáticas. Portanto, não contém *mandados definitivos* mas apenas *prima facie*.”

[...] Totalmente diferente é o caso das regras. Como as regras exigem que se faça exatamente o que nelas se ordena, contém uma determinação no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas” (trad. do autor).¹⁶⁵

Assim, entre princípios e regras não há diferença qualitativa, pois ambos são expressões da norma de direito fundamental. A diferença é que o princípio é uma diretriz que pode ser cumprida total ou parcialmente, enquanto a regra apenas pode ser integralmente cumprida ou integralmente descumprida.

Tal distinção é importante porque, conforme a modalidade da norma em análise, princípio ou regra, diferente será o método a ser aplicado em caso de antinomia.

As colisões de princípios são solucionadas mediante apreciação valorativa, na qual o intérprete se baseia em critérios políticos que são condicionados pelas circunstâncias individuais do caso em análise.

ALEXI esclarece que “a solução da colisão ocorre levando-se em consideração as circunstâncias do caso, o que estabelece entre os princípios uma relação de precedência condicionada. A determinação da relação de precedência condicionada consiste na indicação das condições sob as quais um princípio precede ao outro, conforme as circunstâncias do caso. Sob outras condições, a questão da precedência pode ser solucionada inversamente” (trad. do autor).¹⁶⁶

Dessa forma são comumente analisados os dispositivos que criminalizam o ilícito tributário, em face das normas contidas nos arts. 5º, LXVII, da Constituição Federal e 7, item 7, do Pacto de São José.

Porém, tal análise é equivocada, porque tais dispositivos não encerram princípios, mas sim regras, de modo que a interpretação ideologicamente influenciada não pode ter a amplitude que geralmente é conferida na hipótese.

¹⁶⁴ MACPHERSON, C. B. *Os direitos humanos em fins do século XX. in Ascensão e queda da justiça econômica e outros ensaios*. (trad. MONJARDIM, Luiz Alberto) Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991, p. 40.

¹⁶⁵ ALEXI, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. (trad. VALDÉS, Ernesto Garzón) Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, p. 99.

¹⁶⁶ ALEXI, Robert. *op. cit.*, p. 92.

A discussão acerca da prevalência do direito de liberdade ou da defesa dos meios implementadores dos direitos sociais e econômicos é estéril em sede de interpretação da constitucionalidade dos dispositivos previstos nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal, assim como da eventual revogação do primeiro (assim como do art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91) pelo Pacto de São José.

De fato, a aplicação ou não de sanção privativa de liberdade em decorrência da inadimplência tributária penalmente tipificada, não permite relações nas quais a norma incida em amplitude maior ou menor, ou, ainda, venha a incidir ou não, conforme as circunstâncias do fato.

A única forma de relação possível é o cumprimento ou descumprimento integral da norma, ou seja, sua eficácia ou não, apreciada em tese, e não conforme as vicissitudes fáticas.

Além disso, em caso de conflito de regras, a solução não permite valorações ideológicas ou avaliações individualizadas baseadas em critérios dinâmicos.

A solução para a hipótese é apresentada pela dogmática em sede de integração do ordenamento jurídico, conforme os postulados do positivismo jurídico.

Portanto, detectada a antinomia, sua eliminação ocorrerá nos termos dos critérios da coerência interna, que é característica da teoria do ordenamento jurídico.

Diante da incompatibilidade, BOBBIO esclarece que “a doutrina formulou três critérios para a solução das antinomias: o critério *cronológico*, o critério *hierárquico*, o critério de *especialidade*. Dadas duas normas incompatíveis,

a) segundo o critério *cronológico*, a norma posterior prevalece sobre a norma precedente (*lex posterior derogat priori*);

b) segundo o critério *hierárquico*, a norma de grau superior (isto é, estabelecida por uma fonte de grau superior) prevalece sobre aquela de grau inferior (*lex superior derogat inferiori*);

c) segundo o critério de *especialidade*, a norma especial prevalece sobre a geral (*lex specialis derogat generali*)”.¹⁶⁷

Ocorre que, para a utilização de tais critérios na solução do conflito de normas, a verificação concreta da antinomia é condição e pressuposto de fato indispensável, pois, apenas ocorrerá a necessidade de solução do antagonismo, se o mesmo efetivamente se apresentar na hipótese enfocada.

Portanto, necessária se faz a interpretação do conteúdo dos dispositivos entre os quais se vislumbra a possibilidade de antinomia, para a verificação da necessidade de incidência ou não do critério de solução.

A interpretação se pautará pela utilização dos métodos consagrados pela dogmática jurídica, sem alusão às instáveis valorações referentes aos princípios em conflito na relação de criminalização da inadimplência tributária.

Os métodos utilizados serão: o literal, o histórico, o teleológico e o sistemático, considerados de forma conjunta e interdependente.

¹⁶⁷ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico – Lições de filosofia do Direito**. (comp. MORRA, Nello) (trad. PUGLIESI, Márcio; BINI, Edson; RODRIGUES, Carlos E.) São Paulo: Ícone, 1995, p. 204-205.

O método literal é tomado como a base da interpretação. Porém, devido à ambigüidade e vagueza dos termos utilizados para a codificação da norma, seu conteúdo há de ser elaborado a partir dos resultados obtidos quando da aplicação conjunta dos demais métodos.

O método histórico serve de critério orientador do sentido teleológico da norma, auxiliando na formação de sua concepção axiológica.

O valor finalístico da norma, por sua vez, fornecerá o conteúdo dos significados utilizados na interpretação literal e informará o sentido que preponderará quando da sistematização do dispositivo no ordenamento jurídico.

CAPÍTULO I – A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Com o avanço das concepções iluministas sobre a formação cultural na civilização ocidental, assentou-se a idéia (que posteriormente se tornou uma garantia jurídica individual) de que pelas dívidas da pessoa deveria responder apenas seu patrimônio, e não seu corpo, diversamente do que ocorria na antigüidade.

Devido a tal conquista de cunho liberal, a prisão passou a ser proibida, de modo genérico, como forma de execução de dívida, o que, no Brasil, foi alçado à categoria de garantia constitucional, embora com a previsão expressa de exceções.

Assim, a Constituição Federal brasileira de 1988 estabeleceu em seu art. 5º, LXVII, que:

“não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”.

Dessa forma, a Constituição limitou o poder do Estado em restringir a liberdade das pessoas, estabelecendo que apenas se poderá limitar tal direito em situações específicas, quais sejam, na área penal, para casos em que a lei especificar mediante tipificação (criminalização) e, na área cível, quando ocorrer alguma das duas hipóteses excepcionais contempladas no inc. LXVII de seu art. 5º, de modo que qualquer outra restrição se afigura inconstitucional.

Ocorre que, a interpretação acerca do conteúdo e alcance de tal dispositivo não é pacífica, pois duas correntes se formaram em torno do tema, para a aferição das hipóteses em que se verifica a constitucionalidade da prisão por dívida.

Tais interpretações estruturaram-se pragmaticamente, em face de diferentes acepções teleológicas (ideologicamente vinculadas) formadas em relação ao objeto.

As interpretações do dispositivo partiram de posturas ideológicas contrapostas, quais sejam: as posições políticas de cunho neoliberal, e as que defendem o Estado do bem-estar social, o que acarretou resultados hermenêuticos antagônicos.

Não obstante os avanços da doutrina liberal no campo das liberdades individuais, o que alavancou o movimento da constitucionalismo, há de se considerar que a Constituição brasileira de 1988 é estruturada conforme os postulados do Estado

Social, pois as normas constitucionais possuem conteúdo político acentuado a indicar, com clareza, a direção hermenêutica sob a acepção teleológica.

CLÈVE, reconhecendo no Estado brasileiro a fisionomia de Estado Social, salienta que nessa opção, “o Estado mínimo, com reduzidas competências, vai assumindo mais e mais funções. O ‘Estado-árbitro’ cede espaço para o ‘Estado de prestações’. A própria idéia dos direitos fundamentais sofreu sensível deslocamento – em face do Poder Público, os cidadãos não dispõem, agora, apenas de direitos que possuam como contrapartida um dever de abstenção (prestações negativas do Estado). Eles adquiriram direitos que, para sua satisfação, exigem do Estado um dever de agir (obrigação de dar ou de fazer: prestações positivas do Estado)”.¹⁶⁸

Desse modo, a interpretação das relações entre o exercício do poder oficial e a salvaguarda de direitos subjetivos há de levar em consideração os influxos políticos decorrentes da natureza dos conceitos derivados dessa modalidade de ordenamento.

Porém, tal influxo há de ser tomado com reserva, e possuir um limite apto a garantir segurança jurídica, a qual, conforme esclarece CARVALHO, visa “propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta”.¹⁶⁹

Os métodos mais modernos (ideológicos que prestigiam de modo extremado as noções teleológicas dos conceitos, conforme princípios pré-concebidos de justiça social) têm prejudicado a segurança jurídica buscada pelo Estado de Direito, sacrificando a juridicidade da Constituição, colocando em colapso a racionalidade do ordenamento constitucional.

Em face de tal realidade, BONAVIDES constata que “descortina-se assim um campo de imprevisível extensão para o florescimento de distintas posições interpretativas no domínio da hermenêutica constitucional. Perde porém essa hermenêutica a firmeza do modelo clássico, que se assentava numa lógica confiante, sólida, imbatível. Sua plasticidade é fraqueza. A manipulação dos fins e do sentido faz deveras fácil o tráfego a soluções de conveniência, a conclusões preconcebidas, a subjetivismos, em que o aspecto jurídico sacrificado cede complacente a solicitações do aspecto político, avassalador da norma e produtor exuberante de preplexidades e incertezas inibidoras”.¹⁷⁰

As interpretações ideológicas (liberal ou social) consideram diferentes valores como primordiais a condicionar a norma (liberdade individual ou justiça social), que, pela vagueza de seus conceitos, não proporcionam a garantia da segurança jurídica.

O resultado da interpretação ideológica é a bipolarização que redundna na dupla e contraditória situação na qual, de um lado, é alçada a liberdade individual como aspecto preponderante, restringindo o âmbito de intervenção estatal, e, por outra ótica, prestigia-se o interesse social, legitimando as restrições à liberdade individual em face da natureza pública do objeto ou bem jurídico tutelado.

¹⁶⁸ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 34.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 91.

¹⁷⁰ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 434.

Para se evitar a contradição, a interpretação do texto constitucional deve ser elaborada conforme o método próprio da hermenêutica jurídica, que implica multiplicidade metódica e coerência sistemática.

Assim, ao lado do método teleológico, que possui caráter político e por isso é instável porque sujeito a vicissitudes ideológicas, há de se atentar para o método literal, que embora restrito é técnico, e, sobretudo, deve ser levado em consideração o método sistemático, por conferir coerência ao resultado da interpretação em face do sistema jurídico, obstando a contradição interna.

Portanto, considerado o Direito como um sistema de linguagem, conforme as categorias da semiótica, a pragmática (acepção pela qual o signo é tomada por seus usuários), sendo mais suscetível às exorbitâncias ideológicas dos intérpretes a influenciar a semântica (relação entre o signo e o objeto), há de ceder passo à sintaxe (relação dos signos entre si), o que corresponde para o caso, em termos de métodos hermenêuticos, à supremacia da análise sistemática sobre a teleológica e a literal, muito embora, em um Estado Social esta seja influenciada por seus postulados.

Desse modo, os influxos ideológicos do intérprete restam restringidos por critérios hermenêuticos objetivos, possibilitando um resultado coerente, independentemente da postura política (neoliberal ou bem-estar social) com a qual se enfoca o dispositivo constitucional.

Nesse contexto devem ser decompostos os elementos da garantia constitucional que veda a “prisão civil” por “dívida”, para se aferir o conteúdo dos conceitos que formam o preceito normativo, e delimitar o âmbito da vedação e respectivas exceções em face do objeto do presente trabalho (arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal).

Seção I – CONCEITO DE PRISÃO CIVIL

O vocábulo prisão designa de forma ampla e genérica as sanções pessoais consistentes em privação da liberdade de locomoção do sujeito.

O termo abrange as modalidades de prisão simples, detenção e reclusão, pois, amplamente considerada, prisão é qualquer medida privativa de liberdade individual, independentemente de sua motivação, forma ou finalidade.

No âmbito oficial, ou seja, quando a prisão decorre da atuação estatal, é medida determinada judicialmente ou executada de ofício pelos agentes policiais.

Considerada como modalidade de sanção, caracteriza-se por ser consequência jurídica da violação de uma norma, podendo assim se dizer que, nesse caso, a privação da liberdade decorre sempre da prática de um ato ilícito.

A sanção, considerada por REALE como “processo de garantia daquilo que se determina em uma regra”,¹⁷¹ surge como consequência deontica (dever ser) do descumprimento da norma contida no preceito normativo.

¹⁷¹ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 72.

A utilização da terminologia “norma” pode causar equívocos semânticos (relação entre o signo e o objeto), pois, não é pacífica a acepção pela qual o termo é tomado por diversos autores e em diversos contextos (pragmática).

Assim, utilizar-se-á a terminologia estrutural formal da norma como o comando conteúdo de um preceito, o qual é seguido de uma sanção (aplicável por decorrência do descumprimento do comando).

Dessa forma, entre os dois elementos acima mencionados, há relação de subordinação no nível de autonomia ou dependência recíproca, pois, os preceitos podem existir sem a cominação de uma sanção respectiva, como ocorre com os que veiculam as normas de organização ou atribuição, não sendo possível, porém, o contrário.

A sanção apenas pode existir em face de uma situação pré-estabelecida no preceito, pois é consequência deontica do descumprimento da norma contida naquele enunciado.

COSTA JÚNIOR e DENARI classificam o instituto dessa forma: “*sanção*, categoria jurídica indissociável de seu antecedente lógico, que é a *infração*”.¹⁷²

Nesse contexto, a sanção é acessória em face do preceito, no sentido de manter com este uma relação de dependência.

As normas jurídicas são classificadas em conformidade com o ramo do Direito Positivo em que estejam inseridas, por regulamentarem determinado valor sob uma forma, espécie, enfoque e estrutura própria.

Na estrutura formal da norma, os caracteres identificadores do ramo do Direito Positivo a que aquela pertence encontram-se no preceito.

Tanto isso ocorre, que, modificando-se o conteúdo da sanção, sem alteração do preceito, pelo caráter de subordinação que aquela guarda em relação para com este, não restará modificada a natureza da norma.

Por exemplo: o fato de a lei de alimentos cominar a sanção de prisão (privação de liberdade) para o descumpridor da obrigação (conteúdo do preceito no qual se encontra a norma) em vez de multa, que é sanção patrimonial, não modifica a natureza do ato ilícito, que é civil, independentemente da modalidade da sanção cominada.

Da mesma forma, em sentido inverso, se, por hipótese, uma lei penal que cominasse pena de detenção (privação de liberdade) a um crime, passasse, em situação de *novatio legis in melius*, a lhe cominar pena de multa (sanção pecuniária), tal não lhe modificaria a natureza do ilícito, que permaneceria criminal.

Paralelamente, se for modificada a natureza do comando, para albergar no preceito uma norma de outro ramo do Direito Positivo, independentemente da manutenção da espécie ou modalidade de sanção cominada, a norma passa a revestir o comando e a consequência jurídica de seu descumprimento (tanto o preceito como a sanção), de sua natureza própria.

¹⁷² COSTA JÚNIOR, Paulo José da; ZENARI, Zelmo. *op. cit.*, p. 03.

Assim, se um ilícito civil ao qual for cominada a sanção pecuniária de multa, passar a constituir crime pela tipificação específica, mudará de natureza mesmo que a este seja igualmente cominada pena de multa.

Tal situação se faz possível, pois a tipificação criminal de um fato é mera questão de opção política do legislador, em elevar o bem jurídico a ser protegido pela norma à condição de preponderância (relevância social) suficiente para merecer a reprovação penal.

Nesse contexto, BATISTA esclarece que “a principal função do princípio da legalidade é a função *constitutiva*, através da qual se estabelece a positividade jurídico-penal, com a criação do crime”.¹⁷³ Dessa forma, não é inadequado afirmar que crime é o fato que a lei definir como tal.

Portanto, não é a modalidade da sanção que identifica a natureza da norma ou determina a classificação da ilicitude praticada pela sua violação, mesmo porque existem sanções privativas de liberdade, assim como pecuniárias, e, até, restritivas de direitos, em diversos ramos do ordenamento jurídico.

Enquanto as penas corporais são a regra em Direito Penal, no âmbito civil constituem uma modalidade excepcional que apenas é permitida constitucionalmente em hipóteses expressamente previstas (depositário infiel e devedor de prestação alimentícia).

Assim, o fato de a pena ser de multa ou de prisão, não é elemento suficiente para indicar sua natureza, pois esta decorrerá da natureza da norma incluída no preceito em face do qual a sanção é cominada.

Nesse contexto, COSTA JÚNIOR e DENARI asseveram que “na ordem jurídica – a única que nos interessa – despontam quatro modalidades de sanções, segundo a natureza do preceito violado: temos desta forma a *sanção civil*, a *sanção administrativa*, a *sanção tributária* e a *sanção penal*”.¹⁷⁴

Da mesma forma, não há especificamente uma prisão civil, ou uma sanção civil ou penal em si, mas sim sanções que decorrem do descumprimento de uma norma contida em um preceito civil ou penal, e que assumem a natureza da norma em face do caráter de acessoriedade que possuem em relação ao preceito.

Esse é também o entendimento de BUSTOS RAMÍREZ, ao afirmar que “a sanção não aparece como definidora da norma nem sequer, das demais regras jurídicas: o caráter e a natureza destas não estão dados pela pena”.¹⁷⁵

Portanto, ao lado do conceito de “prisão”, há de se analisar o significado do termo “civil”, inserido no texto.

O conceito de “civil”, como ramo do ordenamento jurídico e, portanto, decorrente do Direito Positivo, é formulado de modo aberto, em proposição negativa, ou seja, todas as normas não-penais.

¹⁷³ BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao Direito Penal brasileiro**. Rio de Janeiro: Renavan, 1990, p. 68.

¹⁷⁴ COSTA JÚNIOR, Paulo José da; ZENARI, Zelmo. *op. cit.*, p. 71.

¹⁷⁵ BUSTOS RAMÍREZ, Juan. *A pena e suas teorias. in Fascículos de ciências penais*. ano. 5. v. 5. n. 3. Porto Alegre: safe, 1992, p. 90.

Assim, em proposição de sentido lato, em princípio, todos os preceitos jurídicos são civis, desde que não sejam penais, consistindo na regra, à qual se sobrepõe a exceção da norma penal.

Nesse contexto, penais são todos os preceitos que tipificam um comportamento como crime ou contravenção, e lhe atribuem, como consequência, uma sanção, que, dessa forma, reveste-se de natureza criminal ou contravencional.

Portanto, classifica-se a norma por exclusão, de modo que, se não for de natureza penal, será de natureza civil (em sentido amplo).

Nesse diapasão, SILVA sustenta que “a Carta Política não proíbe a ‘prisão’ em si por dívidas, de modo amplo, mas apenas a prisão ‘civil’, isto é, não-penal, não proveniente de norma penal, aplicada, sob o contraditório, pelo Juiz criminal”.¹⁷⁶

AZEVEDO, aduz que a prisão civil “é a que se realiza no âmbito, estritamente, do Direito Privado [...], não importando, pois em condenação criminal, uma vez que é tão-somente meio legal compulsório de obter o cumprimento de determinado dever. [...] A prisão penal, portanto, decorre da aplicação de pena criminal. [...] A prisão civil, ao contrário, não apresenta o caráter de pena, mas de meio coercitivo, imposto ao cumprimento de determinada obrigação”.¹⁷⁷

DECOMAIN adota a mesma posição, especificamente em face do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ao afirmar que “não se trata de prisão civil por dívida, mas sim da criminalização do não pagamento de uma”.¹⁷⁸

À mesma conclusão chegam CRETELLA JÚNIOR, afastando o crime da incidência da regra jurídica constitucional,¹⁷⁹ e FERREIRA, quando esclarece que “a locução constitucional *prisão civil* distingue-se da *prisão penal*, devem ser entendidas diferentemente. Aquela é um meio compulsório de execução, enquanto esta resulta de uma infração penal”.¹⁸⁰

Portanto, a vedação constitucional abrange apenas a prisão civil e não a penal, pois, se assim não o fosse, não haveria motivos para a delimitação/especificação, em seu preceito, da espécie “civil” em relação ao gênero “prisão”.

A restrição ao âmbito de abrangência da garantia, pelo teor do próprio dispositivo, de modo a limitar a incidência da regra, afasta de sua esfera, tanto as sanções penais quanto as exceções de natureza civil que relaciona.

Logo, a exceção à impossibilidade de incidência da prisão por dívida contempla três hipóteses: a) prisão penal de autor de fato típico criminal ou contravencional; b) prisão civil de responsável por inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia; c) prisão civil de depositário infiel.

¹⁷⁶ SILVA, Juary C. *op. cit.*, p. 34.

¹⁷⁷ AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 45-47.

¹⁷⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. Florianópolis: Obra Jurídica, 1994, p. 105.

¹⁷⁹ CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988, p. 561.

¹⁸⁰ FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 195.

Paralelamente à criminalização da dívida conteúdo dos dispositivos dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal, a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994, estabeleceu ser depositário legal da fazenda pública a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber tributo ou contribuição de terceiro e recolher aos cofres públicos.

Dessa posição jurídica legal e peremptoriamente estabelecida, decorre a consequência imediata consistente na colocação em situação de depositário infiel daquele que, recebendo ou retendo o valor respectivo, não o entregue à fazenda pública nos prazos estabelecidos na legislação.

Como sanção ao não repasse dos valores legalmente depositados junto ao remisso, o § 2º do art. 4º da Lei nº 8.866/94, estabelece a possibilidade de decretação da prisão civil por período não superior a 90 (noventa) dias.

Trata-se de sanção civil por inadimplemento de dívida, cuja caracterização amolda-se à exceção contida no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, pois, tem como fundamento a conduta remissa do depositário infiel.

Diverge assim, da sanção penal cominada pela prática de fato que pode, conforme a situação concreta, amoldar-se à conduta tipificada criminalmente no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, ou ao art. 168 – A do Código Penal.

Caso o fato se amolde a ambas as hipóteses normativas, as sanções civil e penal serão aplicadas cumulativamente, pois possuem fundamentos e finalidades diversas.

Na hipótese, ANDRADE FILHO afirma não haver “nenhum entrave para que o legislador possa valer-se da prisão civil como meio coercitivo para a cobrança de dívida, e, ao mesmo tempo, reprovar a conduta omissiva, caracterizando-a como crime”.¹⁸¹

ROCHA reconhece tratar-se de pena por inadimplência de débito próprio, ou seja, punição por dívida, mas adverte que “não socorre ao contribuinte a garantia do n. LXVII do art. 5.º da Constituição Federal, pois ali se proíbe a *prisão civil* por dívida, e aqui estamos no campo do apenamento criminal”.¹⁸²

Ademais, a previsão cumulativa de sanções privativas de liberdade pela prática de uma conduta que configure ao mesmo tempo um ilícito civil e um crime, é também adotada para a hipótese do devedor de prestação alimentícia, tendo a prisão civil finalidade diversa da sanção penal, o que justifica a cumulatividade.

BASTOS, analisando a natureza da prisão por dívida aludida pelo dispositivo do art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, e tendo como exemplo a situação do devedor de prestação relativa à obrigação alimentícia, cujas conclusões aplicam-se, igualmente, ao depositário infiel, consignou que “a prisão de que trata a Constituição é de natureza civil. Com isto quer-se significar que ela não visa a aplicação de uma pena, mas tão-somente a sujeição do devedor a um meio extremamente violento de coerção. [...] Isto não impede que o Código Penal também

¹⁸¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 112.

¹⁸² ROCHA, João Luiz Coelho da. *A Lei 8.137 e a prisão por débito tributário*. in **Revista de Direito Mercantil**. v. 87. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 68.

tenha configurado como crime a figura do alimentante faltoso, como reza o art. 244”.¹⁸³

Portanto, sendo de natureza penal, a prisão (independentemente de sua modalidade – detenção ou reclusão) prevista como sanção pelo descumprimento da norma contida no preceito dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal, não está abrangida pela vedação constitucional.

Seção II – CONCEITO DE DÍVIDA

Dívida é a situação de sujeição passiva em uma relação obrigacional, na qual existe a possibilidade, em tese, de exigência de uma prestação pelo sujeito ativo da relação em face do passivo, obrigado a satisfazê-la (dever jurídico).

Nesse contexto, o sujeito passivo é o devedor e o ativo é o credor.

Acerca da acepção global do termo, WALD salienta que “a palavra obrigação é utilizada tanto para englobar toda a relação jurídica obrigacional, como para indicar o seu aspecto ativo ou crédito (obrigação ativa) ou o passivo, ou débito (obrigação passiva), sendo mais generalizada a identificação da obrigação com o aspecto passivo”.¹⁸⁴

Nesse contexto, GOMES identifica que “a *obrigação* pertence à categoria das relações jurídicas de natureza *peçoal*. Na sua definição, tem-se levado em conta, preferentemente, o lado passivo, que se designa pelo termo *obrigação* ou, mais à justa, *dívida*. Vista, porém, do lado ativo, chama-se *crédito*”.¹⁸⁵

PEREIRA, discorrendo acerca do vínculo jurídico como elemento da obrigação, esclarece que “a doutrina moderna enxerga na obrigação um débito (*Schuld*) e uma garantia (*Haftung*). O primeiro é o dever de prestar, que facilmente se identifica, mas que não deve ser confundido com o objeto da obrigação. Este *debitum* (*Schuld*) mora na sua essência mesma, e exprime o dever que tem o sujeito passivo da relação obrigacional de prestar, [...] o dever jurídico que impõe ao devedor um pagamento, e que se extingue se esta prestação é executada espontaneamente”.¹⁸⁶

A dívida tributária é a situação de sujeição passiva da obrigação *ex lege* surgida pela ocorrência do fato imponible.

CARVALHO, aludindo à obrigação *ex lege* no sentido de não convencional ou voluntária, quando analisa o conceito legal de tributo, no aspecto de ser uma prestação pecuniária compulsória, afirma que: “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém fica adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”.¹⁸⁷

¹⁸³ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 306.

¹⁸⁴ WALD, Arnoldo. **Curso de Direito Civil brasileiro**. v. 2. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992, p. 18.

¹⁸⁵ GOMES, Orlando. **Obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 11.

¹⁸⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. v. 2. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 19.

¹⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *op. cit.*, p. 21.

Considerada a relação jurídica consistente na obrigação tributária, a dívida é o respectivo estado de sujeição passiva.

Nas hipóteses previstas nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, e 168 – A do Código Penal, a situação jurídica no contexto da qual o sujeito pratica a conduta é a existência de uma obrigação tributária específica (que possua como objeto um tributo indireto, ou, onde o responsável atue na posição de agente de retenção), na qual o autor se encontra na condição de sujeito passivo que descumpra seu dever pela inércia ante à expiração do prazo para a satisfação da prestação ao sujeito ativo.

Em síntese, o agente não paga a dívida tributária, de modo a restar configurada a conduta típica penal pela expiração do prazo para o cumprimento da prestação.

Assim, o que o legislador criminal fez foi tipificar penalmente o inadimplemento de uma dívida específica.

Seção III – SÍNTESE DAS ELEMENTARES DO ARTIGO 5º, INCISO LXVII

A Constituição Federal vedou a prisão civil por dívida, exceto nos casos que especifica (depositário infiel e devedor de prestação alimentícia).

Assim, para se aferir da constitucionalidade dos dispositivos previstos nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, e 168 – A do Código Penal, deve-se perquirir acerca da ocorrência da situação constitucionalmente regulamentada.

Estabelecidos os conceitos de “prisão civil” e “dívida”, cabe precisar os limites do alcance da garantia prevista no art. 5º, LXVII, da Constituição de 1988.

O preceito veda a aplicação de sanção privativa de liberdade a autor de ilícito consistente no desrespeito a uma norma contida em um preceito de natureza “civil”, que tenha por conteúdo (ou, gere, como efeito) uma dívida, ou seja, cuja norma obrigue ao adimplemento da prestação objeto de obrigação pecuniária.

Se, por outra seara, o ordenamento “penal” tipificar criminalmente determinada conduta consistente em inadimplemento de dívida, passa a restar ausente um dos elementos da garantia de que não há prisão “civil” por dívida, possibilitando assim, a cominação de pena privativa de liberdade, pois, se o preceito é penal, a sanção também o será.

Exatamente essa é a hipótese do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, e do art. 168 – A do Código Penal e, portanto, a cominação da pena privativa de liberdade via incriminação da conduta de inadimplemento de dívida não é inconstitucional, estando fora do âmbito da vedação constitucional.

Como ambos os dispositivos legais acima indicados têm conteúdo penal, prevendo condutas criminalmente tipificadas de modo a realçar o caráter de ilicitude do ato, cominando penas com finalidade retributivo/preventiva, a aplicação de pena privativa de liberdade em face da prática de fatos previstos em tais diplomas legais não consiste em prisão civil, mas, prisão penal.

Assim, DECOMAIN conclui que “o inciso constitucional aventado não impede, com efeito, que o legislador considere criminoso o não pagamento de uma dívida, desde que repete essa conduta suficientemente grave para se constituir em ilícito penal”.¹⁸⁸

A diferenciação entre as hipóteses de sanção civil e penal decorre, ainda, da sintaxe em sede de interpretação gramatical do texto constitucional, pois, se abrangesse todas as hipóteses de prisões, o comando não conteria o adjetivo restritivo que classifica como civil a prisão que indica.

Tal método hermenêutico, ou processo de interpretação, é orientado pela idéia de que, no contexto da exegese literal, “presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; todas devem ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase”, conforme adverte MAXIMILIANO.¹⁸⁹

CARVALHO fornece fundamentos a essa conclusão, ao esclarecer que “em qualquer sistema de signos, o esforço de decodificação tomará por base o texto, e o desenvolvimento hermenêutico fixará nessa instância material todo o apoio de suas construções”.¹⁹⁰

Assim, a restrição constitucional apenas abrange os limites especificados pelo dispositivo (prisão civil), não podendo ser ampliada para abranger outras espécies de prisões, como, no caso, a penal.

Relevante é a ressalva de que, embora a interpretação do texto legislativo não seja restrita à análise gramatical, o contexto específico expresso no dispositivo em tela permite tal sustentação, eis que, orienta teleologicamente a norma (finalidade da sanção – prisão civil), assim como delimita sua abrangência no plano da integração sistemática (restrição às normas não-penais).

Portanto, não é acertada a conclusão de CLÈVE, ao desconsiderar a diferença especificadora estatuída pelo preceito constitucional,¹⁹¹ para estender a garantia constitucional a um âmbito amplo, no qual a vedação à imposição da sanção de prisão abrangeria qualquer espécie de medida restritiva da liberdade de locomoção decorrente da prática de um ato ilícito consistente no inadimplemento da prestação de uma obrigação de cunho patrimonial (dívida).

CAPÍTULO II – A CONVENÇÃO AMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS

¹⁸⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto. *op. cit.*, p. 105.

¹⁸⁹ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 110.

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 15.

¹⁹¹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade. in Revista dos Tribunais*. v. 736. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p. 510.

Em 22 de novembro de 1969, foi adotada, no âmbito da Organização dos Estados Americanos (OEA), a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, coloquialmente conhecida pela denominação: *Pacto de San José da Costa Rica*.

Tal convenção foi subscrita pelo Brasil e posteriormente ratificada, tendo seu texto sido aprovado pelo Congresso Nacional mediante o Decreto Legislativo nº 27, de 26 de maio de 1992, com o depósito da carta de adesão em 25 de setembro de 1992, conferindo-lhe vigência no plano internacional.

Em 06 de novembro de 1992, o Presidente da República promulgou a convenção, publicando-a por intermédio do Decreto nº 678, incorporando assim, suas normas ao ordenamento jurídico interno.

Por decorrência dessa ratificação, o conteúdo da convenção passou a integrar o ordenamento jurídico brasileiro, não consistindo mero compromisso assumido pelo Estado no sentido de legislar acerca da matéria, mas, sim, a própria norma positivada.

Existem dois sistemas de integração do ordenamento jurídico internacional ao interno dos Estados, quais sejam: o monista (que equipara o ordenamento internacional ao nacional, de modo que a mera ratificação, pelo Estado signatário, produz como efeito imediato a vigência e eficácia do tratado no Direito Interno) e o dualista (que exige, para que o tratado tenha vigência e eficácia no Direito Interno, a edição de lei que o reproduza).

O Brasil adota o sistema dualista moderado, conforme esclarece GRUPENMACHER, ao afirmar que, como regra, “não há necessidade de lei formal reproduzindo o texto convencional, o que de resto refletiria uma opção pelo dualismo extremado, mas há a necessidade de referendo do Poder Legislativo”.¹⁹²

Além disso, como os tratados integram o ordenamento jurídico interno mediante o instrumento do decreto legislativo, suas normas assumem a posição hierárquica de lei ordinária.

Conforme esclarece GOMES, no ordenamento jurídico brasileiro, “desde 1977, vigora na jurisprudência o sistema paritário, isto é, o tratado, uma vez formalizado, passa a ter força de lei (ordinária), revogando-se todas as disposições legais em contrário. Do mesmo modo, por ter *status* de lei ordinária, é revogado (ou, mais tecnicamente, perde eficácia) diante de lei posterior. É o clássico princípio *lex posterior derogat priori*”.¹⁹³

Porém, existe divergência doutrinária, tanto acerca da adoção do dualismo moderado em todas as hipóteses normativas, quanto no que se refere à hierarquia na qual são recepcionadas, na ordem jurídica interna, as normas contidas em tratados celebrados pelo Estado, que versem sobre direitos e garantias fundamentais.

Interpretando o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, XAVIER sustenta que, no que se refere aos direitos e garantias fundamentais, o ordenamento jurídico brasileiro adotou o sistema monista com cláusula geral de recepção plena, motivo pelo

¹⁹² GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 69.

¹⁹³ GOMES, Luiz Flávio. *A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil (particular enfoque da Convenção Americana sobre Direitos Humanos)*. in **Revista dos Tribunais**. v. 710. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 26.

qual as normas contidas em tratados que versem sobre direitos humanos integram o ordenamento jurídico interno apenas pelo advento de sua celebração.¹⁹⁴

Além disso, na mesma ordem de idéias, GRUPENMACHER sustenta que, em face do teor da norma contida no art. 5º, § 2º, da Constituição, “as normas de tratados que dispõem fundamentalmente sobre direitos humanos são automaticamente recebidas pela ordem interna, com ‘*status* de norma constitucional’, e, portanto, com primazia sobre as leis internas”.¹⁹⁵

Um forte argumento em favor do monismo é o fato de que o Estado participa da convenção internacional e celebra tratados, legitimado pela soberania popular, como salienta ARAÚJO, ao asseverar que “no exercício do poder soberano do povo, o Estado tem legítima competência para praticar atos na ordem internacional, razão porque esses atos constituem expressão legítima da vontade soberana do povo e têm *validade* jurídica indiscutível e *eficácia* plenamente vinculante em relação à ordem jurídica interna”.¹⁹⁶

Portanto, a legitimação para a celebração e adesão à ordem jurídica internacional possui a mesma natureza (embora seja diferenciada quanto à forma) que a elaboração da ordem jurídica interna do Estado.

PIOVESAN, sustentando a sistemática de incorporação automática do Direito Internacional, como reflexo da teoria monista, afirma que “o Direito Internacional e o Direito Interno compõem uma mesma unidade, uma única ordem jurídica, inexistindo qualquer limite entre a ordem jurídica internacional e a ordem interna”.¹⁹⁷

A redação constitucional invocada como fundamento de tal conclusão é a seguinte:

“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”.

Sua leitura demonstra que a relação de direitos e garantias fundamentais elencadas no art. 5º não é exaustiva, mas exemplificativa.

Porém, a interpretação extensiva de modo a elevar a *status* constitucional eventuais normas que tratem de direitos e garantias não contemplados no texto constitucional, mas previstos em tratados celebrados pelo Brasil, é algo que colide com a sistemática dualista moderada adotada pelo sistema constitucional de incorporação da ordem jurídica internacional ao Direito Interno, estabelecida no art. 84, VIII, da Constituição, segundo a qual, a vigência e eficácia do tratado no ordenamento jurídico interno está condicionada ao referendo do Congresso Nacional, sendo seu instrumento o decreto legislativo, que não possui a mesma posição hierárquica que a Constituição.

Ademais, desloca uma competência do Poder Legislativo para o Executivo, em prejuízo da separação dos “Poderes” (ou, melhor, funções) do Estado.

¹⁹⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 99.

¹⁹⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *op. cit.*, p. 85.

¹⁹⁶ ARAÚJO, Jackson Borges de. **Limitações internacionais à aplicação de normas tributárias nacionais**. Recife: Bagaço, 1999, p. 21.

¹⁹⁷ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 107.

Esses óbices normativos constitucionais (previsão de procedimento e competência específicos para a ratificação do ordenamento jurídico internacional) colocam a postura doutrinária anteriormente mencionada, na posição de *lege ferenda*, cuja adoção depende de sua positivação constitucional, opção política esta, diversa da apresentada no texto da Constituição Federal de 1988.

Portanto, não houve modificação da sistemática de recepção da ordem jurídica internacional pelo Brasil, com a promulgação da Constituição de 1988, permanecendo válido o entendimento jurisprudencial adotado, desde 1977, pelo Supremo Tribunal Federal (acima mencionado por GOMES), segundo o qual, a norma de Direito Internacional recepcionada possui eficácia interna no mesmo nível hierárquico que a lei ordinária.

Tendo em vista que o art. 7, item 7, do texto da convenção mencionada, prevê que: “ninguém deve ser detido por dívidas”, ressalvando apenas que “este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”, DOBROWOLSKI concluiu que sua ratificação, pelo Brasil, revogou os arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, e 95, “d”, da Lei nº 8.212/91.¹⁹⁸

De fato, aparentemente tal conclusão é sustentável, pois o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal dispõe que: “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”.

Portanto, como a garantia prevista no art. 7, item 7, do Pacto de São José é aparentemente mais ampla que a contida no art. 5º, LXVII, da Constituição brasileira, uma análise superficial poderia levar à conclusão de que a previsão garantista estaria ampliada, eis que aquele dispositivo não faz restrição à “prisão civil”, como a medida vedada a ser cominada a título de sanção imposta à inadimplência de dívida.

Porém, a solução de tal questão não se resume à conclusão acima exposta, e envolve a consideração de outros fatores, pois, para ser identificado o limite normativo do art. 7, item 7, da convenção mencionada, a interpretação do conteúdo de tal dispositivo há de ser sistematicamente considerada, tanto em face do ordenamento jurídico internacional que lhe inspirou teleologicamente, quanto do conteúdo restante do próprio dispositivo (conferindo-lhe adequação sintática), assim como do ordenamento jurídico nacional no qual se insere, de modo a harmonizá-lo com o Direito Penal interno.

Nesse contexto, relevante é salientar que, o fato de a norma constitucional brasileira abranger na garantia individual apenas a vedação à imposição de prisão “civil” como meio de cobrança de dívida, deixando fora de seu âmbito eventual imposição de prisão “penal” decorrente de prática de fato típico que descreva conduta de inadimplência, não impede que o ordenamento infra-constitucional assim disponha, pois, nessa esfera (penal) não há restrição constitucional, permitindo a adoção de ambas as opções legislativas.

¹⁹⁸ DOBROWOLSKI, Sílvio. *Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições – aspectos constitucionais*. in **Novos estudos jurídicos/ Universidade do vale do Itajaí, curso de mestrado em ciência jurídica**. v. 1. n. 4. Itajaí: UNIVALI, 1996, p. 07-09.

É relevante salientar que, possuindo a convenção ratificada pelo decreto legislativo, a mesma hierarquia da lei ordinária, a vigência daquela apenas suspende a eficácia da legislação interna que lhe é anterior, não afetando a legislação posterior, a qual, inclusive, a revoga.

Portanto, as considerações contidas no presente capítulo, apenas são pertinentes às relações existentes entre o Pacto de São José e o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (assim como com o revogado art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91), e não entre aquele e o art. 168 – A do Código Penal.

Seção I – INTERPRETAÇÃO LITERAL

O dispositivo do art. 7, item 7, do Pacto de São José estabelece que:

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

O preceito é elaborado mediante redação de sentido amplo, indicando abranger qualquer situação que configure inadimplência.

A falta de ressalva que identifique a espécie de dívida abrangida pela norma, mediante indicação genérica da sanção de prisão, sem qualquer especificação quanto a uma determinada espécie, aparentemente corrobora o entendimento de que a extensão da norma deva ser abrangente de qualquer espécie de dívida e qualquer espécie de sanção privativa de liberdade.

Efetivamente, se tomado o dispositivo meramente em sua acepção gramatical, apenas com uma análise literal estrita, outra conclusão não se poderia alcançar.

Ocorre que, o método literal, não obstante ser o parâmetro básico de toda interpretação de um texto legal, não é suficiente em si para alcançar os resultados últimos da exegese, devendo ser confrontado e coordenado com os demais métodos hermenêuticos (técnicas de interpretação), para, conjunta e coerentemente, abstrair-se o significado do preceito e, dessa forma, identificar seu conteúdo normativo pela síntese das conclusões obtidas com a utilização dos demais critérios.

Tal necessidade se faz mais imperiosa quando da interpretação de dispositivos estruturados mediante termos de conteúdo conceitual genérico ou aberto, em que a precisão semântica é inferior aos dispositivos especificantes.

Essa diferença é perceptível no confronto entre o preceito em análise (art. 7, item 7, do Pacto de São José), que guarda relação de generalidade com o restante do ordenamento jurídico correspondente, e o contido no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, que, em contrapartida, possui conteúdo especificante.

Enquanto o método literal fornece robustos subsídios interpretativos em face de dispositivos formados mediante termos de sentido específico, apresenta-se acentuadamente limitado para a finalidade quando tem por objeto preceitos de conteúdo genérico, sendo indispensável o recurso aos demais métodos interpretativos.

Nesse sentido, FERRAZ JÚNIOR esclarece que “o método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto”.¹⁹⁹

Portanto, embora o dispositivo indique superficialmente a possibilidade de a norma abranger qualquer espécie de dívida e de prisão decorrente daquela, apenas a submissão dessa conclusão preliminar ao crivo das demais técnicas de interpretação, permitirá a confirmação do acerto da mesma, ou demonstrará seu equívoco.

Seção II – INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA

Para detectar o sentido teleológico da norma contemplada no dispositivo em análise, indispensável se faz a consideração dos antecedentes históricos cujo conteúdo inspirou a origem do Pacto de São José.

Especificamente no que se refere à garantia individual de que pelas dívidas da pessoa deve responder seu patrimônio e não seu corpo, os tratados internacionais vêm, de há muito, repelindo a utilização de sanções corporais como meio de cobrança.

Nesse contexto, a Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, aprovada na IX Conferência Internacional Americana, realizada em 1948, na cidade de Bogotá, dispôs em seu art. 25 que:

“[...] ninguém pode ser preso por descumprimento de obrigações de caráter meramente civil”.

O conteúdo teleológico do texto é claro, no sentido de garantir que na cobrança de prestações de obrigações civis (execução de créditos de modo a saldar a dívida correspondente), não será utilizada a sanção privativa de liberdade individual.

Da mesma forma, o texto evidencia que o instrumento da pena corporal é vedado apenas na esfera civil (não excluindo a possibilidade de sua implementação na área criminal), e quando tiver como finalidade compelir o devedor a satisfazer prestação (pagamento) a que estiver obrigado (não excluindo a possibilidade de sua utilização com finalidade preventiva/retributiva).

A esse diploma normativo, seguiu o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, adotado pela Assembleia-Geral das Nações Unidas em 1966, que foi ratificado pelo Brasil mediante o Decreto nº 592, de 06 de dezembro de 1992, e o Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1992.

O art. 11 desse Pacto prevê que:

“ninguém poderá ser preso apenas por não poder cumprir com uma obrigação contratual”.

Assim como no ordenamento anterior que inspirou a norma contemplada em tal dispositivo, seu sentido teleológico é determinado e restrito, demonstrando que não será admitida a imposição de restrição de liberdade individual como meio a implementar a execução de um crédito obrigacional.

¹⁹⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *A ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 1980, p. 76.

Em nenhum dos dispositivos há vedação à possibilidade de cominação de uma sanção corporal decorrente da prática de um crime.

Porém, na redação do art. 7, item 7, do Pacto de São José, não foi utilizada a mesma clareza, não obstante a norma contemplada em tal dispositivo seja informada, finalisticamente, pelo art. 25 da Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, e pelo art. 11 do Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, os quais possuem coerência com o ordenamento constitucional brasileiro de 1988, que faz a ressalva às dívidas “civis” quando trata da garantia em tela, no art. 5º, LXVII.

Portanto, na interpretação do conteúdo de seu dispositivo, há de ser considerado o sentido teleológico da norma contida no mesmo, acarretando um resultado hermenêutico restritivo do âmbito de sua eficácia, indicado pelo contexto histórico no qual foi elaborada, sob pena de desarmonia sistemática com o conjunto normativo no qual se encontra inserido.

Por consequência de tal conclusão, ainda que o Pacto de São José não diferencie expressamente as situações e modalidades nas quais, por consequência do inadimplemento de uma dívida, não se pode aplicar uma sanção corporal, a diferenciação há de ser feita, tomando-se seu conteúdo apenas com referência às sanções decorrentes da prática de um ilícito civil, em que aquela possui a finalidade de constringer o devedor ao pagamento.

Seção III – INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA

A diferença entre as finalidades das sanções civil e penal também é um elemento que demonstra a especificidade normativa da garantia contemplada no Pacto de São José, pois este ressalva a exceção à garantia, no caso de prisão decorrente de descumprimento de obrigação alimentícia.

A prisão do devedor de alimentos é um meio coercitivo de cobrança. Portanto, se o alimentante satisfizer a prestação, pagando o devido, a prisão é revogada porque a medida perde seu objeto.

Sendo essa a exceção à regra contemplada no dispositivo, nesse contexto esta deve ser situada, eis que, a ressalva evidencia o sentido teleológico da norma, que enfoca a dívida civil, pois faz ressalva expressa a uma de suas modalidades.

A mesma estrutura é utilizada pela Constituição Federal, quando trata da matéria em seu art. 5º, LXVII, ressaltando a prisão civil aplicada ao devedor (injustificado) de prestação alimentícia e ao depositário infiel.

Dessa forma, o sentido da norma positivada em tal preceito deve ser interpretado como uma vedação à utilização da sanção corporal como meio para a cobrança da prestação de obrigação patrimonial.

Ou seja, para a execução de uma dívida, devem ser utilizados meios que não sujeitem o devedor a constrições corporais, mas, apenas, patrimoniais.

Nesse contexto, há de se fazer uma distinção entre medidas civis, que visam a cobrança da prestação obrigacional, e sanções penais, que possuem caráter preventivo/repressivo, decorrentes da prática de crimes.

FRAGOSO destaca as diferenças de finalidades de ambas as medidas, ao asseverar que “a sanção característica da lei penal, ou seja, a pena, não consiste na execução coativa do preceito jurídico violado, mas na perda de um bem jurídico imposta ao autor do ilícito”.²⁰⁰

No caso regulamentado pelas Leis nº 8.137/90 e 8.212/91 (assim como ocorre no Código Penal), eventual prisão cominada como sanção à prática dos atos respectivos, não possui como finalidade a cobrança da dívida subjacente, mas, a tutela de um bem jurídico tido como socialmente relevante.

Se determinada inadimplência for erigida à categoria criminal, pela tutela penal do bem jurídico afetado, devido à sua relevância social, a sanção deixa de configurar instrumento construtivo de execução (o que caracterizaria cobrança), e passa a consistir medida preventiva geral e individual, visando evitar a lesão ao interesse juridicamente protegido, assim como, possuindo caráter retributivo, tem como finalidade impor uma pena corporal ao sujeito que praticar a conduta vedada pela norma, restringindo o âmbito de sua liberdade individual.

Um aspecto que demonstra a diversidade das finalidades das sanções privativas de liberdade decorrentes da violação de uma norma civil (cobrança) e penal (prevenção/retribuição) é o fato de que, com o pagamento, a primeira perde seu objeto, de modo que a prisão não poderá mais ser decretada e, se já o foi, deve ser revogada e, ainda que esteja sendo executada, deve ser interrompida sua execução.

Na esfera criminal, por seu turno, em matéria de crimes contra a ordem tributária, o ressarcimento do dano apenas extingue a punibilidade se promovido anteriormente ao recebimento da denúncia que formula a acusação criminal referente ao fato típico penal (art. 34 da Lei nº 9.249/95) ou, tratando-se do fato tipificado no art. 168 – A do Código Penal, se efetuado antes de iniciado o procedimento de fiscalização que constatar a ocorrência do fato imponible respectivo para a elaboração do lançamento do crédito correspondente, conforme dispõe seu § 1º.

Se ocorrer após o recebimento da inicial da ação penal e anteriormente ao julgamento, terá como efeito somente o reconhecimento de uma circunstância atenuante genérica, prevista no art. 65, III, *b*, do Código Penal, que poderá acarretar a diminuição da quantidade de pena imposta, enquanto que, se a reparação civil ocorrer após o julgamento, nenhum benefício trará ao réu.

Assim, sendo o art. 7, item 7, do Pacto de São José, orientado finalisticamente no sentido de garantir que a prisão não será utilizada como meio de cobrança, não exclui a possibilidade de que, da inadimplência (considerada como comportamento) advenha responsabilidade penal pela prática de conduta típica.

Interpretação diversa não poderia ser conferida ao dispositivo, pois, ainda que estivesse em conformidade com o postulado de que as normas que contemplam direitos fundamentais devem ter seu conteúdo abstraído de modo a assegurar a prevalência do entendimento favorável ao indivíduo, a interpretação extensiva criaria antinomia, não apenas com as normas internacionais que o orientaram

²⁰⁰ FRAGOSO, Heleno Cláudio. *op. cit.*, p. 03.

teleologicamente, como também em face de sua própria estrutura valorativa/finalística interna.

BOBBIO registra que o termo lacuna da lei pode ser utilizado para a hipótese em que se verifica um desajuste entre a letra e o espírito da lei, sendo a solução apresentada pelo positivismo jurídico em termos de auto-integração do Direito, a partir do interior do sistema, de modo que a completitude do ordenamento jurídico é alcançada mediante um recurso hermenêutico.²⁰¹

O que ocorre no dispositivo em análise (art. 7, item 7, do Pacto do São José), é exatamente uma situação em que se verifica a existência de tal espécie de lacuna, ou contradição aparente, decorrente da omissão da ressalva restritiva “civil” adjetivante da medida vedada, a “prisão”.

A solução de tal aparente incoerência é a realização de interpretação que acarrete significação extensiva do texto, o qual expressou menos do que deveria em termos especificantes, tendo como resultado hermenêutico a fixação de um âmbito restritivo da norma que, aparentemente, teria amplitude maior do que efetivamente possui.

Não se pode desconsiderar o fato de que, para a interpretação de qualquer dispositivo legal, devem ser empregadas conjuntamente todas as técnicas próprias da ciência jurídica, de modo que o aspecto teleológico deva indicar o sentido dos termos objeto da interpretação gramatical, o que deve, ainda, estar harmonizado com o contexto sistemático. Este aspecto (harmonia sistemática) é o que fornece os critérios mais seguros para a abstração do sentido e conteúdo da norma, por abranger e pressupor os demais.

Seção IV – INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA

BOBBIO ressalta a influência que o sentido teleológico da norma exerce ao formar a coerência do ordenamento jurídico, ao afirmar que “chama-se ‘interpretação sistemática’ aquela forma de interpretação que tira os seus argumentos do pressuposto de que as normas de um ordenamento [...] constituam uma totalidade ordenada [...], e, portanto, seja lícito esclarecer uma norma obscura ou diretamente integrar uma norma deficiente recorrendo ao ‘espírito do sistema’, mesmo indo contra aquilo que resultaria de uma interpretação meramente literal”.²⁰²

Um elemento identificador do sentido teleológico da norma objeto da interpretação é sua contextualização no ordenamento jurídico, pois, sendo característica do sistema a não-contradição interna, o conteúdo das demais normas fornecerão os parâmetros nos quais deverá ser identificado o significado daquela.

Como a garantia objeto do art. 7, item 7, do Pacto de São José, é orientadora dos ordenamentos constitucionais dos Estados americanos, relevante se faz a identificação da forma pela qual suas respectivas Constituições tratam o tema.

²⁰¹ BOBBIO, Norberto. *op. cit.*, p. 210.

²⁰² BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. (trad. SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos) Brasília: UnB, 1997, p. 76.

As Constituições de Antigua e Barbuda, da Argentina, de Barbados, de Belize, da Bolívia, do Canadá, do Chile, de Cuba, dos Estados Unidos, da Guiana, do Haiti, da Jamaica, do Suriname e de Trinidad e Tobago, não contêm dispositivo específico referente à matéria.

Por outro lado, as Constituições dos demais países americanos que tratam do assunto de forma expressa, regulamentam o tema mediante duas fórmulas, quais sejam: a) aludindo genericamente à vedação da prisão por dívidas; b) especificando a natureza civil da garantia.

Relevante é notar que nenhuma Constituição americana alude expressamente à extensão da garantia ao campo penal.

Entre as Constituições que tratam genericamente a matéria encontram-se as seguintes:

a) Colômbia:

“art. 28. Em nenhum caso poderá haver detenção, prisão nem arresto por dívidas”;

b) Costa Rica:

“art. 38. Nenhuma pessoa pode ser reduzida à prisão por dívida”;

c) Equador:

“art. 17.

b) nenhuma pessoa poderá sofrer prisão por dívidas, custas, honorários, impostos, multas nem outras obrigações, exceto o caso de alimentos forçados”;

d) Guatemala:

“art. 17. Não há prisão por dívida”.

e) Nicarágua:

“art. 41. Ninguém será detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judicial competente por descumprimento de deveres alimentares”;

f) Peru:

“art. 5º.

24 –

c) não há prisão por dívidas. Este princípio não limita o mandado judicial por descumprimento de deveres alimentares”;

g) Porto Rico:

“art. 2º.

Seção 11. Ninguém será encarcerado por dívida”.

Interessante é o fato de que algumas dessas constituições (Equador, Nicarágua e Peru), assim como ocorre no dispositivo análogo contido no Pacto de São José, fazem remissão expressa a modalidades de dívidas civis, o que indica a natureza do objeto.

Assim, embora não adjetivem expressamente no preceito a natureza da dívida a que aludem, essa é abstraída implicitamente pelo fato de indicarem espécie do gênero civil.

Tal situação não é incompatível com outros ordenamentos constitucionais elaborados com termos menos vagos, os quais, inclusive, auxiliam na identificação da extensão e profundidade da norma objeto de tais dispositivos.

Assim, embora a redação de tais preceitos não apresente um grau de segurança acentuado no que tange à delimitação de seu âmbito de abrangência, sua contextualização com o Direito Internacional permite a fixação daquele mediante a utilização de recursos sistemáticos.

As Constituições que, como a brasileira, especificam o caráter civil da garantia são:

a) El Salvador:

“art. 10. A lei não pode autorizar nenhum ato ou contrato que implique a perda ou o irreparável sacrifício da liberdade ou dignidade da pessoa”;

b) Honduras:

“art. 98. Nenhuma pessoa poderá ser detida, arrestada ou presa por obrigações que não provenham de crime ou contravenção”;

A Constituição hondurenha adota fórmula diversa das geralmente utilizadas, excetuando expressamente a hipótese criminal de modo a evitar dúvidas quanto ao âmbito da restrição.

c) México:

“art. 17. Ninguém pode ser aprisionado por dívidas de caráter puramente civil”;

d) Panamá:

“art. 21. Não há prisão, detenção ou arresto por dívidas ou obrigações puramente civis”;

e) Paraguai:

“art. 64. Ninguém pode ser [...] privado de sua liberdade por obrigações cujo descumprimento não tenha sido definido pela lei como crime ou contravenção. Não se admite a prisão por dívidas”.

Adotando a mesma fórmula da Constituição hondurenha, a paraguaia faz a ressalva entre obrigações civis e penais para, posteriormente, expressar cláusula genérica que, assim, resta subordinada à diferenciação anteriormente estabelecida.

f) República Dominicana:

“art. 8º.....

2)

a. Não se estabelecerá execução corporal por dívida que não provenha de infração às leis penais”.

A Constituição dominicana é a que possui o dispositivo mais claro acerca do tema, sendo mais específica que a brasileira no sentido de diferenciar as modalidades de ilicitudes que podem ensejar a pena privativa de liberdade, reservando

para a garantia apenas o ato ilícito consistente em inadimplência de dívida que não constitua, concomitantemente, um delito.

g) Uruguai:

“art. 52. Se proíbe a usura. [...] Ninguém poderá ser privado de sua liberdade por dívidas”.

A Constituição uruguaia não diferencia modalidades de dívidas na redação do dispositivo.

Porém, a interpretação sistemática do mesmo evidencia a natureza da dívida tratada, pois, encontra-se inserida no artigo que trata da usura e, portanto, a dívida indicada é a que guarda relação direta com aquele instituto, ou seja, a dívida de caráter civil, sendo a prisão vedada como instrumento de cobrança.

h) Venezuela:

“art. 60.

2) ninguém poderá ser privado de sua liberdade por obrigações cujo descumprimento não tenha sido definido pela lei como crime ou contravenção”.

Assim como as Constituições hondurenha e paraguaia, a venezuelana excetua a obrigação de natureza criminal, de modo a limitar a vagueza dos termos que formam o conteúdo do dispositivo.

O que se verifica no ordenamento constitucional americano é que, em nenhum caso, a norma garantista é expressamente estendida ao campo penal, mas, ao contrário, em muitos casos é expressamente restringida, com sua limitação à seara civil.

Tal situação demonstra a natureza e alcance da garantia, que não abrange a ilicitude penal por sua própria essência, o que dispensa, inclusive, a especificação em alguns ordenamentos constitucionais.

O fato de não estar expressa a ressalva adjetivante civil em alguns dispositivos, no que tange à natureza do ilícito objeto da norma, decorre da própria essência do valor albergado pela mesma, que não permite interpretação extensiva sem afetar seu conteúdo finalístico.

Por esse motivo, ainda que a redação do Pacto de São José tenha sido elaborada com termos vagos e amplos (da mesma forma que ocorre em algumas Constituições americanas), seu sentido é determinado e específico, com limites definidos no cotejo com os dispositivos que orientaram sua elaboração, assim como com os demais, elaborados a partir de sua normatização.

Dessa forma, para harmonizar tais dispositivos com o ordenamento jurídico no plano internacional, a norma abstraída do texto deve ter amplitude restrita, ou seja, o resultado hermenêutico há de ser restritivo, de modo a se entender a vedação da medida privativa de liberdade, apenas se utilizada como modalidade de sanção de caráter civil.

Além da interpretação sistemática do dispositivo em face do ordenamento jurídico internacional (contextualização externa), igualmente a sistematização do dispositivo deve ser realizada em face da estrutura sintática do mesmo.

Sob tal aspecto, verifica-se que, após a parte inicial do dispositivo estabelecer a regra geral de que não há prisão por dívida, excepciona uma espécie de dívida, qual seja, a que possua por objeto prestação alimentícia, em face da qual permite a restrição de liberdade individual.

É relevante o fato de a exceção versar sobre uma espécie de dívida de natureza civil e não penal, porque a natureza da exceção também indica a natureza da própria regra, limitando-a.

Dessa forma, a natureza da dívida e da sanção decorrente de seu inadimplemento é identificada de forma indireta.

Nesse contexto, o gênero respectivo é restrito à dívida civil, da qual a alimentícia é espécie.

Portanto, a excepcionalização da dívida alimentícia, à regra da vedação da utilização da sanção restritiva de liberdade, revela que tal sanção não deverá ser utilizada como meio coercitivo de cobrança, salvo na exceção expressamente indicada, não abrangendo, necessariamente, eventual sanção penal à conduta típica que configure inadimplência.

Além da adequação sistemática do dispositivo da convenção em face do ordenamento jurídico internacional e de sua própria estrutura sintática, igualmente devem ser considerados os reflexos que cada interpretação causaria no ordenamento jurídico interno.

No âmbito da legislação penal brasileira, existem diversos dispositivos que possuem como modalidade de conduta típica a inadimplência de dívida, que pode ser qualificada ou não por atos acessórios, às vezes, mas, não necessariamente, fraudulentos.

A par da hipótese do abandono material, previsto no art. 244 do Código Penal, praticado na modalidade de omissão de pagamento da pensão alimentícia judicialmente acordada, fixada ou majorada, no ordenamento penal nacional encontram-se as seguintes disposições em que a conduta típica configura inadimplência, embora haja variações quanto ao bem jurídico tutelado pela norma:

- a) Código Penal: arts. 168 – A; 171, § 2º, VI (na modalidade de frustração do pagamento); 176; 179; 203 (no caso de não pagamento de salário); 334 (na modalidade de descaminho) e 337 – A;
- b) Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945: arts. 187; 188, II, III e IV e 189, I e III;
- c) Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950: art. 12, “4”;
- d) Lei nº 1.521, de 26 de dezembro de 1951: art. 2º, X;
- e) Decreto-lei nº 368, de 19 de dezembro de 1968: art. 4º;
- f) Lei nº 7.429, de 16 de junho de 1986: art. 13;
- g) Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990: art. 2º, II;
- h) Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1990: art. 95, “d” (sucédida pelo art. 168 – A do Código Penal a partir de 12 de outubro de 2000);
- i) Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991: art. 40, § 2º.

A interpretação do dispositivo convencional com resultados ampliativos, acarretaria a revogação (ou ineficácia) de todos os dispositivos penais supramencionados, com exceção dos arts. 168 – a e 337 – A, ambos do Código Penal, que lhe são posteriores.

Porém, se interpretado restritivamente tal dispositivo, o mesmo harmoniza-se com a legislação penal supramencionada, cuja vigência é aceita de forma pacífica (exceto os que tipificam crimes tributários).

Por esses motivos, embora ausente a ressalva expressa no texto da convenção, no sentido de identificar a dívida tratada em seu art. 7, item 7, como a decorrente de ilícito de natureza “civil”, se deve tê-la como presente de forma implícita, adequando a norma convencional à contemplada no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, eis que, a norma que orienta teleologicamente ambos os dispositivos é a mesma.

Ou seja, a ressalva limitadora não é posta porque é pressuposta, pois, decorre da própria natureza e sentido da norma.

Seção V – CONTEÚDO DA NORMA DO ARTIGO 7, ITEM 7

A interpretação dos arts. 7, item 7, do Pacto de São José; 2º, II, da Lei nº 8.137/90; 95, “d”, da Lei nº 8.212/91 e 168 – A do Código Penal, demonstra que, não obstante a aparente antinomia contida nos preceitos, o primeiro alberga norma diversa dos últimos, não colidente com os mesmos.

Enquanto a Convenção Americana sobre Direitos Humanos veda a utilização da sanção privativa de liberdade como medida de cobrança de prestações obrigacionais de caráter pecuniário e natureza civil, a legislação penal tributária brasileira tipifica uma espécie de inadimplência tributária, erigindo tal conduta à categoria criminal.

Embora os dispositivos apresentem certa semelhança, eis que o ato ilícito substrato de ambas as normas é idêntico, as modalidades normativas albergadas em cada qual são diversas, pois incidem de forma própria sobre o fato, gerando efeitos específicos e independentes.

Dessa forma, não há antinomia entre as normas em comento, o que seria o pressuposto para a incidência das regras solucionadoras da eventual contradição interna do ordenamento jurídico, que poderia acarretar a revogação de uma delas.

Na hipótese, as normas coexistem harmonicamente, cada qual atuando em uma diferente esfera do ordenamento.

Portanto, a sanção privativa de liberdade não pode ser utilizada como meio civil para cobrança de uma dívida.

Porém, o sujeito que pratica a conduta de inadimplência pode ser punido criminalmente pelo fato, se este estiver tipificado na legislação penal.

CONCLUSÕES

Sem prejuízo das conclusões inseridas no curso da exposição ou decorrentes da mesma, são destacadas as seguintes, classificadas conforme seu objeto:

1 – Conclusões referentes à posição dogmática da matéria:

Os crimes contra a ordem tributária, entre os quais se encontra a omissão de recolhimento de tributos indiretos, ou de tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção, constituem matéria pertencente ao Direito Penal Tributário, espécie do gênero Direito Penal.

Portanto, devem ser tratados em face das regras do Direito Penal, consistindo lei penal especial e não matéria tributária de caráter sancionatório.

2 – Conclusões referentes à forma de tipificação da conduta:

Com o advento da Lei nº 8.137/90, foi abandonada, no Brasil, a técnica legislativa de tipificar, mediante equiparação, a omissão de recolhimento de tributos ao crime de apropriação indébita, sendo a atual fórmula descritiva do tipo adotada pela legislação absolutamente independente de qualquer outra modalidade delitiva, embora o art. 168 – A do Código Penal denomine o crime que tipifica como “apropriação indébita previdenciária”.

3 – Conclusões referentes às diferenças existentes entre as elementares dos tipos que prevêm a apropriação indébita e a omissão de recolhimento de tributos indiretos ou tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção:

Embora reiteradamente se afirme que a omissão de recolhimento de tributos indiretos, ou de tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção, constituam apropriação indébita (tendo a própria legislação adotado tal nomenclatura) trata-se de crimes diversos do tipificado no art. 168 do Código Penal, tanto em suas elementares objetivas quanto subjetivas.

Diversos motivos evidenciam as diferenças entre tais crimes.

a) Sob o aspecto subjetivo, diversamente do que ocorre na apropriação indébita, nos crimes tributários em tela não é necessário que o agente atue com o *animus rem sibi habendi*, consistente na intenção de se apoderar ou manter em seu poder o bem com o propósito de se comportar em face do mesmo com características de proprietário em caráter definitivo.

De fato, tal comportamento não ocorre porque o agente reconhece que o bem sobre o qual recai a conduta (valor monetário) é o objeto de uma prestação de obrigação tributária que possui em relação ao Fisco, consistindo em substrato de dívida, e, portanto, subsiste o dever de entregá-lo ao credor.

b) Sob o aspecto objetivo, nos crimes tributários contemplados nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal, assim como o tipificado no art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, a posse física do objeto não é pressuposto da conduta (exceto nos casos em que o objeto sobre o qual recai a conduta seja o IOF e a CPMF), ao contrário do previsto nas elementares do art. 168 do Código Penal.

c) Além disso, nos crimes tributários não ocorre a posse de coisa “alheia” por parte do agente (exceto os que tenham como objeto a CPMF e o IOF), eis que, o objeto que esse eventualmente detenha lhe pertence, embora haja o reconhecimento de uma dívida em favor do Fisco, da qual aquele é devedor.

d) A par de tais diferenças elementares dos tipos, a objetividade jurídica do crime de apropriação indébita difere da omissão de recolhimento de tributos indiretos, ou tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção, porque, enquanto naquele crime se tutela o patrimônio de pessoas que se encontra em poder de terceiros, nestes a proteção recai sobre o erário e, por consequência, o patrimônio do Estado, no que se refere à arrecadação de meios para o desempenho de suas tarefas.

Portanto, ao passo que o interesse protegido pelo tipo do art. 168 do Código Penal é primordialmente de Direito Privado, o crime tributário tutela o interesse público.

e) Por fim, enquanto o momento consumativo da omissão de recolhimento de tributos indiretos, ou tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção, é fixo e predeterminado temporalmente pela legislação tributária, sendo o elemento subjetivo da conduta (*dolo*) apenas seu móvel propulsor, que não interfere na fixação da consumação no tempo, na apropriação indébita a consumação se verifica subjetivamente pela presença do *animus rem sibi habendi*, que inverte o título da posse, sendo variável no tempo e não predeterminada.

Eventualmente, os atos materiais que demonstram a consumação subjetiva do delito no plano objetivo, estendendo seus efeitos a terceiros, podem ter previamente fixado o termo em que a consumação se exteriorizará, como é o caso da negativa em restituir o objeto em prazo predeterminado.

Porém, esse momento consumativo apenas é tomado objetivamente como o da consumação para fins de produção de prova, pela possibilidade material de aferição das circunstâncias evidenciadoras da anterior ocorrência da apropriação.

4 – Conclusões referentes à constitucionalidade e vigência (eficácia) dos dispositivos normativos dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168 – A do Código Penal, que são aplicáveis ao art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91:

a) A criminalização da omissão de recolhimento de tributos indiretos, ou de tributos e contribuições sociais devidos por agentes de retenção, não fere a garantia prevista no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal, pois prevê prisão penal e não civil, ainda que o fato penalmente tipificado se revista das características de dívida de valor específica.

b) O Pacto de São José não revogou os arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, porque o conteúdo do dispositivo de seu art. 7, item 7, deve ser interpretado restritivamente, por sua apreciação sistemática nos termos da legislação internacional que o inspirou teleologicamente, com o que sua norma resta harmonizada com a tutelada pelo art. 5º, LXVII, da Constituição brasileira, afetando apenas a legislação civil, e não a penal.

BIBLIOGRAFIA

- ALEXI, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. (trad. VALDÉS, Ernesto Garzón) Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di Diritto Penale*. Parte Geral. 7. ed. (atual. CONTI, Luigi) Milão: Giuffrè, 1975.
- ARAÚJO, Jackson Borges de. **Limitações internacionais à aplicação de normas tributárias nacionais**. Recife: Bagaço, 1999.
- ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello de. **Dos crimes contra a ordem econômica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- ARISTÓTELES. **A política**. 2. ed. (trad. FERREIRA, Roberto Leal) São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- _____. **Metafísica**. livro II. série – Os pensadores. v. IV. (trad. COCCO, Vincenzo) São Paulo: Abril Cultural, 1973.
- ASÚA, Luis Jiménez de. *Tratado de Derecho Penal*. tomo I. 2. ed. Buenos Aires: Losada, 1956.
- _____. *Tratado de Derecho Penal*. tomo III. 2. ed. Buenos Aires: Losada, 1953.
- ATALIBA, Geraldo. *Direito Penal Tributário* (mesa de debates). in **Revista de Direito Tributário**. v. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.
- _____. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- _____. **República e Constituição**. 2. ed. (atual. FOLGOSI, Rosalea Miranda) São Paulo: Malheiros, 1988.
- AZEVEDO, Álvaro Villaça. **Prisão civil por dívida**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973.
- BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.
- BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BATTAGLINI, Giulio. **Direito Penal**. v. 1. (trad. COSTA JÚNIOR, Paulo José da; MIOTTO, Arminda Bergamini; GRINOVER, Ada Pellegrini) São Paulo: Saraiva, 1973.
- BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao Direito Penal Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renavan, 1990.

- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BELLO FILHO, Ney de Barros. *Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias*. in **Revista dos Tribunais**. v. 732, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- BETTIOL, Giuseppe. **Direito Penal**. Parte Geral. tomo I. (trad. MIRANDA, Fernando de) Coimbra: Coimbra Editora, 1970.
- BEVILAQUA, Clovis. **Theoria geral do Direito Civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1946.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Teoria geral do delito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- BOBBIO, Norberto. *Presente e futuro dos direitos do homem*. in **A era dos direitos**. (trad. COUTINHO, Carlos Nelson) Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- _____. **O positivismo jurídico – Lições de filosofia do Direito**. (comp. MORRA, Nello) (trad. PUGLIESI, Márcio; BINI, Edson; RODRIGUES, Carlos E.) São Paulo: Ícone, 1995.
- _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. (trad. SANTOS, Maria Celeste Cordeiro Leite dos) Brasília: UnB, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.
- BRUM, Nilo Bairros de. **Requisitos retóricos da sentença penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**. Parte Geral. tomo I. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.
- BUSTOS RAMÍREZ, Juan. *A pena e suas teorias*. in **Fascículos de ciências penais**. ano. 5. v. 5. n. 3. Porto Alegre: safE, 1992.
- _____. *Introducción as Derecho Penal*. Santiago: Conosur, 1989.
- _____; MALARÉE, Hernán Hormazábal. *Lecciones de Derecho Penal*. v. 1. Madri: Trotta, 1997.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1995.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- _____. **ICMS**. 3. ed. São Paulo: Melhoramentos, 1997.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.
- _____. **Direito Tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- CASTILHO, Ela Wiecko V. de. **O controle penal nos crimes contra o sistema financeiro nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

- CERVINI, Raúl. **Os processos de descriminalização**. 2. ed. espanhola. (trad. GRANJA, Eliana; VAITAMAN, Jeni; PIERANGELLI, José Henrique; LEONARDI, Maria Alice Andrade) São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. **Atividade legislativa do poder executivo no Estado contemporâneo e na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- _____. *Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade*. in **Revista dos Tribunais**. v. 736. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- CORREA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 1994.
- CORREIA, Eduardo. **Direito Criminal**. v. I. (reimp.) Coimbra: Almedina, 1997.
- COSTA, Álvaro Mayrink da. **Direito Penal**. v. 1. tomo 1. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- COSTA JÚNIOR, Paulo José da. **Curso de Direito Penal**. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1991.
- _____; ZENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1995.
- COULANGES, Fustel de. **A cidade antiga**. (trad. LEITE, Jonas Camargo; FONSECA, Eduardo) Rio de Janeiro: Ediouro, (sem data).
- CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1988.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. Florianópolis: Obra Jurídica, 1994.
- DIAS, Carlos Alberto da Costa. *Aprovação indébita em matéria tributária*. in **Revista dos Tribunais**. v. 717. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito Processual Penal**. v. 1. Coimbra: Coimbra Editora, 1974.
- DOBROWOLSKI, Sílvio. *Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições – aspectos constitucionais*. in **Novos estudos jurídicos/ Universidade do vale do Itajaí, curso de mestrado em ciência jurídica**. v. 1. n. 4. Itajaí: UNIVALI, 1996.
- DOTTI, René Ariel. *A criminalidade econômica*. in **Revista dos Tribunais**. v. 602. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- _____. *Algumas reflexões sobre o “Direito Penal dos Negócios”*. in **Revista dos Tribunais**. v. 642. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- _____. *Proposta para uma nova Consolidação das Leis Penais*. in **Revista brasileira de ciências criminais**. n. 28. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **A ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 1980.
- FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição brasileira**. v. 1. São Paulo: Saraiva, 1989.
- FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lições de Direito Penal**. Parte Especial. v. 1. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- GILISSEN, John. **Introdução histórica ao Direito**. (trad. HESPANHA, António Manuel; MALHEIROS, Manuel Macaísta) Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1986.
- GOMES, Luiz Flávio. *A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil (particular enfoque da Convenção Americana sobre Direitos Humanos)*. in **Revista dos Tribunais**. v. 710. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- GOMES, Orlando. **Obrigações**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- GRAU, Eros Roberto. **Elementos de Direito Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- _____. *La doble desestructuración y interpretación del Derecho*. Barcelona: Bosch, 1998.
- GRISPIGNI, Filippo. **Derecho Penal italiano**. v. 1. (2. ed. italiana) (trad. BENEDETTI, Isidoro de) Buenos Aires: Depalma.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.
- HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário do Município de São Paulo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- HASSEMER, Winfried. *Crítica al Derecho Penal de hoy*. (trad. ZIFFER, Patricia S.) Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1988.
- _____. *Fundamentos del Derecho Penal*. (trad. MUÑOZ CONDE, Francisco; ARROYO ZAPATERO, Luiz) Barcelona: Bosch, 1984.
- HOFFMANN, Suzy Gomes. **As contribuições no sistema constitucional tributário**. Campinas: Copola, 1996.
- HULSMAN, Louk; DE CELIS, Jaqueline Bernat. **Penas perdidas**. (trad. KARAM, Maria Lúcia) Niterói: Luam, 1993.
- HUNGRIA, Nelson; FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Comentários ao Código Penal**. v. 7. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. São Paulo: Saraiva, 1995.
- JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal*. 4. ed. (trad. SAMANIEGO, José Luis Manzanares) Granada: Comares, 1993.
- _____. *Tratado de Derecho Penal. Parte General*. v. 1. (trad. MIR PUIG, Santiago; MUÑOZ CONDE, Francisco) Barcelona: Bosch, 1981.
- JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. Parte Geral. v. 1. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.
- _____. **Direito Penal**. v. 2. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1985.

- KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. série – Os pensadores. v. XXV. (trad. ROHDEN, Valério) São Paulo: Abril Cultural, 1974.
- KAUFMANN, Armin. *Teoría de las normas*. (trad. BACIGALUPO, Enrique; VALDÉS, Ernesto Garzón) Buenos Aires: Depalma, 1977.
- KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. (trad. DUARTE, José Florentino) Porto Alegre: Fabris, 1986.
- _____. **Teoria pura do Direito**. 6. ed. (trad. MACHADO, João Baptista) Coimbra: Arménio Amado, 1984.
- KIPPER, Celso. *Breves considerações sobre o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas nos empregados*. in **Revista da associação dos juizes do Rio Grande do Sul**. n. 58. Porto Alegre: Ajuris, 1993.
- LIMA, João Batista de Souza. **As mais antigas normas de Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1983.
- LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. (trad. LOPES, Magda; COSTA, Marisa Lobo da) 2. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.
- LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Fabris, 1987.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- MACHADO, Luiz Alberto. *Dos crimes contra a ordem tributária*. in **Revista de Direito Tributário**. v. 34, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- MACPHERSON, C. B. *Os direitos humanos em fins do século XX*. in **Ascensão e queda da justiça econômica e outros ensaios**. (trad. MONJARDIM, Luiz Alberto) Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1991.
- MANTOVANI, Ferrando. *Diritto Penale. Parte Generale*. 2. ed. Padova: Cedam, 1988.
- MANZINI, Vincenzo. *Tratatto di Diritto Penale italiano*. v. 1. 4. ed. (atual. NUVULONE, Pietro; PISAPIA, Gian Domenico) Torino: UTET, 1961.
- MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio. *Corso di Diritto Penale*. v. 1. 2. ed. Milano: Giuffrè, 1999.
- MARQUES, José Frederico. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1975.
- _____. **Tratado de Direito Penal**. v. 1. 1. ed. (atual. OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de; NUCCI, Guilherme de Souza; ALVARENGA, Sérgio Eduardo Mendonça de) Campinas: Bookseller, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A apropriação indébita no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Bushatsky, 1975.
- MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MAURACH, Reinhart. *Derecho Penal. Parte General*. v. 1. 7. ed. (atual. ZIPF, Heinz) (trad. GENZSCH, Jorge Bofill; GIBSON, Enrique Aimone) Buenos Aires: Astrea, 1994.

- MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do Direito**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- MEZGER, Edmund. *Derecho Penal. Parte General*. Tijuana: Cardenas, 1985.
- _____. *Tratado de Derecho Penal*. tomo I. 2. ed. (trad. MUÑOZ, José Arturo Rodríguez) Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, s/data.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**. v. 2. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- MIRANDA, Pontes de. **Sistema de ciência positiva do Direito**. tomo II. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.
- _____. **Tratado de Direito Privado**. tomo I. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.
- MOLINA, Jose F. Argibay; DAMIANOVICH, Laura T. A.; MOM, Jorge R. Moras; VERGARA, Esteban R. *Derecho Penal. Parte General*. v. 1. Buenos Aires: Ediar, 1972.
- MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. São Paulo: Hemus, 1993.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Principios politicocriminales que inspiran el tratamiento de los delitos contra el orden socioeconómico en el proyecto de Código Penal español de 1994*. In **Revista brasileira de ciências criminais**. v. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- NEVES, Luís Fernando de Souza. **COFINS contribuição social sobre o faturamento – L.C. 70/91**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- NORONHA, E. Magalhães. **Direito Penal**. v. 1. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- _____. **Direito Penal**. v. 2. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. v. 2. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o Direito Constitucional Internacional**. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos direitos**. v. 1. São Paulo: Max Limonad, 1960.
- REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- REALE JÚNIOR, Miguel. *Não há apropriação indébita por assemelhação*. in **Revista dos Tribunais**. v. 752. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 472.
- _____. **Teoria do delito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Questões relevantes de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: safE, 1998.

- ROCHA, João Luiz Coelho da. *A Lei 8.137 e a prisão por débito tributário. in Revista de Direito Mercantil*. v. 87. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. (trad. PISSARRA, Maria Constança Peres) Petrópolis: Vozes, 1995.
- ROXIN, Claus. *Derecho Penal. Parte General*. tomo I. 2. ed. (trad. LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel; CONLLEDO, Miguel Díaz y García; REMESAL, Javier de Vicente) Madri: Civitas, 1997.
- SALLES JUNIOR, Romeu de Almeida. **Apropriação indébita e estelionato**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela mão de Alice: o social e o político na pós-modernidade**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1996.
- SARTI, Amir José Finocchiaro. *A apropriação indébita dos impostos. in Revista da Procuradoria-Geral da República*. n. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.
- SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- SKINNER, Quentin. **As fundações de pensamento político moderno**. (trad. RIBEIRO, Renato Janine; MOTTA, Laura Teixeira) (1. reimp.) São Paulo: Companhia das Letras, 1999.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Contribuições sociais. in Caderno de pesquisas tributárias*. n. 17, São Paulo: Resenha Tributária, 1992.
- STOCO, Rui. *Sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária. in Revista dos Tribunais*. v. 675. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise – Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.
- SUMNER MAINE, Henry. *El Derecho anticio. Parte General*. Madrid: Alfredo Alonso, 1893.
- TIEDEMANN, Klaus. *Poder económico y delito*. Barcelona: Ariel, 1985.
- TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de Direito Penal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.
- WALD, Arnaldo. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. v. 2. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.
- WARAT, Luiz Alberto. **Introdução geral ao Direito**. v. I. Porto Alegre: safE, 1994.
- WELZEL, Hans. *Derecho Penal alemán. Parte General*. 11. ed. 4. ed. *castellana*. (trad. RAMÍREZ, Juan Bustos; PÉREZ, Sergio Yáñez) Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.
- WOLKMER, Antonio Carlos. **Fundamentos de história do Direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.
- VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

- _____. **Apropriação indébita no IPI: Impossibilidade jurídica.** inédito.
- VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo.** São Paulo: Max Limonad, 1997.
- XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Em busca das penas perdidas.** (trad. PEDROSA, Vânia Romano Pedrosa; CONCEIÇÃO, Amir Lopes da) Rio de Janeiro: Renavan, 1991.
- _____. **Tratado de Derecho Penal. Parte General.** v. III. Buenos Aires: Ediar, 1981.
- _____; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal brasileiro.** Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.