

Apropriação indébita em matéria tributária

CARLOS ALBERTO DA COSTA DIAS

SUMÁRIO

1. Introdução – o papel do Direito Penal. 2. Contribuições sociais – histórico legislativo. 3. Contribuições sociais e apropriação indébita. 4. Natureza jurídica do recolhimento à contribuição social. 5. Histórico da legislação do imposto sobre produtos industrializados – IPI e a relação com apropriação indébita. 6. Hipóteses de exclusão de punibilidade. 7. Ônus da prova. 8. Discriminação. 9. Conclusão.

1. Introdução – o papel do Direito Penal

O sistema jurídico tem a função de proteger os valores individuais e os da sociedade. O Direito Penal vale-se da forma de sanção mais severa do comportamento. Assim, apenas quando todos os outros ramos do Direito não forem suficientes para proteger determinado valor, o Direito Penal cumprirá o seu papel. Este terá função *repressiva e preventiva* do comportamento que o sistema jurídico repudia.

Quanto à função preventiva, devemos considerar, no entanto, que pela própria razão de o Direito Penal ser aplicado ao fato consumado, a concepção do caráter preventivo da pena tem se mostrado insubsistente. Exemplo disso é a ineficácia dos sistemas que prevêem a pena de morte, cuja aplicação nos países em que é adotada não tem implicado queda de incidência do crime assim punido.

Se, por um lado, a função do Direito Penal como modelo preventivo geral não tem sido eficaz, também a função específica, para que um determinado criminoso não venha a reincidir no crime, não tem alcançado os seus objetivos, malgrado a tendência social moderna da busca da socialização e ressocialização do criminoso.

No que tange às funções repressiva e pre-

Carlos Alberto da Costa Dias é Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e Juiz Federal.

ventiva do Direito Penal, por seu turno, o legislador é livre para eleger os comportamentos sancionados, caso estes violem valores protegidos. A única limitação é a Constituição Federal, os Tratados Internacionais e outras normas hierarquicamente superiores à lei penal.

A sanção para esses comportamentos obedece a uma escala de valores aceitos pela sociedade como relevantes. Assim, não pode a pena ser mais severa do que o aceito socialmente, sob o risco de expor-se às conseqüências de perda da efetividade. Tampouco pode ser a pena branda demais, caso em que a sanção pode significar que o crime é de pouca importância, o que redundaria no fracasso do efeito repressivo que a sanção representa.

Com essas considerações, o Professor Otto Triffterer¹, da Universidade de Salzburg, conclui que a principal função do Direito Penal, a par da proteção de valores pela prevenção e repressão, é a formação da consciência para a importância destes valores, pela sanção penal.

O resguardo na regularidade do recolhimento de tributos previsto nas esferas dos Direito Administrativo, Fiscal, Tributário, Previdenciário tem se mostrado impotente para assegurar o valor jurídico relevante, do qual depende em grande parte o custeio das ações do Estado. É na área penal, portanto, que a legislação tem assentado a formação da consciência da importância do recolhimento dos tributos e outras contribuições sociais.

A evolução legislativa da matéria traça os contornos mais precisos para a sanção contra a violação do direito patrimonial público. O Direito Penal é o último guardião, portanto, de um ordenamento jurídico concatenado. É sob essa ótica que passaremos a discorrer nesta abordagem, para concluir quanto ao papel repressivo e preventivo do Direito Penal em relação ao bem jurídico resguardado sob sanção penal, e principalmente quanto à formação da consciência para a importância desse valor.

2. Contribuições sociais – histórico legislativo

A matéria vinha regulada pelo Decreto-Lei nº 65, de 1937, artigo 5º, o qual já equiparava ao crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, no prazo devido, das contribuições previdenciárias.

¹ TRIFFTERER, Otto. *The need, role and challenges of criminal law for the protection of the environment*. Não-publicado.

A Lei nº 3.807, de 26.8.1960, publicada no *Diário Oficial* da União de 5.9.1960, dispôs, no artigo 86, que:

“Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de quaisquer outras importâncias devidas às instituições previdenciárias e arrecadadas dos segurados ou do público.

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

Foi regulamentada pelo Decreto nº 72.771, de 6.9.1973, publicado no *Diário Oficial* da União de 10.9.1973, cujo artigo 430 dispõe:

“Constitui crime, nos termos dos artigos 86 e 155 da Lei nº 3.807, de 26.8.1960:

.....
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 devidos à Previdência Social;”.

Posteriormente, a matéria foi regulada em termos semelhantes pelo artigo 146 da Consolidação das Leis da Previdência Social, aprovada pelo Decreto nº 89.312/84, que assim dispunha:

“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, considerando-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual e os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores de empresa abrangida pela previdência social urbana.”

A Lei nº 8.137, de 27.12.1990, artigo 2º, inciso II, dispunha que:

“Constitui crime da mesma natureza:

.....
II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.”

Com a publicação da Lei nº 8.212, de

24.7.1991, a matéria veio a ser regulada no artigo 95, alínea *d*, nos seguintes termos:

“Constitui crime:

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à seguridade social e arrecadada dos segurados ou do público.”

3. Contribuições sociais e apropriação indébita

O comportamento previsto como crime na legislação que trata das contribuições previdenciárias é o *deixar de recolher* ou a falta de recolhimento do tributo. Este fato típico não se confunde com aquele da apropriação indébita.

É que a apropriação indébita tem como antecedente lógico a posse ou detenção. Para que se pratique o tipo penal, o sujeito ativo se imite na posse ou detenção justamente, isto é, sem clandestinidade, sem violência, ou erro, ou seja, com o consentimento não-viciado².

A apropriação sucede a posse ou a detenção. Cessa de possuir *alieno nomine* e faz entrar a coisa no seu patrimônio, ou dispõe dela como o dono, isto é, com o propósito de não restituí-la, ou de não lhe dar o destino a que estava obrigado, ou sabendo que não mais poderia fazê-lo³.

Integrante do tipo penal da apropriação indébita, ainda, é o *animus rem sibi habendi*, ou seja, não basta a simples negativa de restituição ou omissão do emprego ao fim que foi determinado: é necessário, como elemento integrativo do dolo, que não haja motivo razoável para a recusa ou omissão. A apropriação é o elemento de fato do crime, e não, um fim ulterior do agente⁴.

Hungria cita como um dos exemplos em rol de apropriação indébita a detenção provisória, pelo empregador, das contribuições de seus empregados para instituto de previdência, como causa de transferência de posse ou detenção sem transferência de domínio⁵.

O Supremo Tribunal Federal, posicionando-se de forma antagônica, em acórdão publicado no *Diário da Justiça* da União de 8.3.1974,

² HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*, v. 7, Forense, Rio de Janeiro, 4ª ed., 1980, p. 132.

³ Op. cit., p. 135.

⁴ HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*, v. 7, Forense, Rio de Janeiro, 4ª ed., 1980, pp. 135 e 138.

⁵ Op. cit., p. 135.

p. 1169, no Recurso Extraordinário nº 75.278, decidiu que inexistente crime de apropriação indébita na figura prevista pelo artigo 86, da Lei nº 3.807/60, com a seguinte ementa:

“Falta de recolhimento de contribuições descontadas e devidas à Previdência Social. Inocorrência do crime de apropriação indébita. Inaplicabilidade do artigo 86 da Lei nº 3.807/60.”

Tratava-se de recurso extraordinário contra acórdão, concessivo de ordem de *habeas corpus*, do Tribunal Federal de Recursos, sob o fundamento de que haveria negativa de vigência do artigo 86 da Lei nº 3.806, de 28.6.1960. Não se conheceu do recurso porque o fato narrado não se aplicava ao modelo-tipo do artigo 168 do Código Penal. Vale dizer, a conclusão do Supremo Tribunal Federal é de que o crime de não-recolhimento não se ajusta à hipótese de apropriação indébita. É que não havendo sido narrada a hipótese de apropriação indébita, a sentença condenatória de primeira instância não poderia ter reconhecido os fatos de não-recolhimento como aquele crime, em sua fundamentação. Daí inexistir negativa de vigência da lei previdenciária.

A figura delituosa sob análise não se identifica com a apropriação indébita porque consiste em um não-fazer (deixar de recolher, falta de recolhimento). Trata-se de crime omissivo próprio (o sujeito ativo deixa de praticar uma ação prevista pela norma penal), de mera conduta.

Isto significa que, a apropriação indébita depende da consumação “pela inversão da posse demonstrada pelo ato de dispor da coisa ou pela negativa de devolvê-la”, segundo Celso Delmanto. O não-recolhimento, por seu turno, é a descrição meramente do comportamento do agente. Distingue-se, por esse motivo, dos crimes formais, os quais além do comportamento do agente, descrevem o resultado, não exigindo a produção deste para a sua consumação. Os crimes de mera conduta, como é o caso do não-recolhimento, são crimes sem resultado, não é necessário que descrevam o resultado, segundo a distinção de Grispiigni, citado por Damásio de Jesus.

Diz-se, ainda,⁶ que se trataria de conduta mista, na medida em que a conduta do não-recolhimento se iniciaria com a arrecadação dos segurados das contribuições devidas à previ-

⁶ JESUS, Damásio de. “Sobre a distinção entre crimes formais e crimes de mera conduta”. *Direito Penal*, v. 1, citando GRISPIGNI. No sentido de que,

dência, ou seja, integraria no primeiro momento uma conduta positiva, ou comissiva. É certo, no entanto, que o desconto do salário, ou a arrecadação mencionada é meramente contábil, porquanto há sempre o pagamento líquido de salários. As importâncias pagas à previdência, na verdade, não são descontadas ou arrecadadas, mas sim, acrescidas no custo da mão-de-obra, e como tais são encargos. Posiciono-me, portanto, no sentido de que não há um momento comissivo anterior ao não-recolhimento, consistente em descontar, ou arrecadar. Daí, não entender ser o crime omissivo misto.

Há distinção, por fim ainda, quanto ao interesse jurídico protegido em ambas as figuras típicas. Na apropriação indébita protege-se o patrimônio. O não-recolhimento prevê e reprime o comportamento contrário à regularidade do pagamento de importâncias devidas ao Estado.

No que tange ao dolo da apropriação indébita, diverge a doutrina quanto à integração, ao dolo específico, da intenção do agente de conseguir proveito para si ou para outrem. Há quem entenda que integra o dolo o fim específico de conseguir proveito⁷.

Em sentido contrário, a intenção de lucrar não integraria o dolo do crime, ressalvando que a simples não-restituição abusiva, por outro haveria uma conduta comissiva inicial KIPPER, Celso, "Breves considerações sobre o não-recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos empregados", *Revista dos Tribunais*, 694, agosto de 1993, p. 283; SARTI, Amir José Finocchiaro. "A apropriação indébita nos impostos". *Revista da Procuradoria Geral da República*, v.3, p. 12. No sentido contrário, de que a arrecadação é meramente ficta: FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*, Forense, Rio de Janeiro, 1989, 1ª ed., p. 426.

⁷ No sentido de que integra o dolo específico a intenção de lucrar. NORONHA, Edgard Magalhães. In *Código Penal Brasileiro comentado*, 5ª v., 2ª parte, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1958, p. 33; citando *Revista dos Tribunais* 160/65, 179/615, 181/121, 221/179; também nesse sentido, PINTO, Sebastião da Silva. "O aspecto subjetivo do delito de apropriação indébita", apud *Revista de Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo*, nº 88, p. 28; citando na jurisprudência inserta na *Revista dos Tribunais*: 276/138, 250/532, 235/116, 312/677, 357/118, 438/430, 428/361, 549/343, 548/375, 532/416, 531/360, 503/348; *Revista Forense* 217/330; *Minas Forense* 11/131, *Jurisprudência Mineira* 4/111, *Jurisprudência do Tribunal de Alçada Criminal do Estado de São Paulo*. *Lex*, XII/306, XI/190; HUNGRIA, em sentido contrário, op. cit., pp. 21 e 134; também em sentido contrário, FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*, Forense, 1989, 1ª ed., p. 423.

lado, não implicaria apropriação indébita. O dolo na apropriação indébita é a vontade consciente de praticar apropriação da coisa alheia (*animus rem sibi habendi*). O fim específico de lucrar, segundo penso, não integraria o dolo da apropriação indébita, o qual está fora do tipo penal.

O dolo no crime de não-recolhimento é exclusivamente a vontade e a potencial consciência de não recolher o valor do tributo. Independe de intenção específica de auferir proveito, ou *animus lucrandi*. É por esse motivo que a intenção de recolher posteriormente não exclui o dolo.

Conclui-se, nesse tópico, portanto, que a apropriação indébita e o não-recolhimento de contribuições previdenciárias constituem crimes distintos, equiparados em determinado momento, exclusivamente, para efeito de pena.

4. Natureza jurídica do recolhimento à contribuição social

Manuel Pedro Pimentel⁸ descarta a natureza jurídica da contribuição como relação jurídica de depósito. Isto porque a obrigação da empresa resulta de lei, e não de contrato bilateral, mediante o qual a parte agiria como intermediária no recolhimento de parcela arrecadada dos salários dos empregados. Conclui tratar-se, em outro sentido, de hipótese de dívida civil.

A posição do jurista foi tomada antes do advento da Lei nº 8.866, de 11.4.1994, a qual estabelece no artigo 1º que é depositário da Fazenda Pública, observado o disposto nos artigos 1282, inciso I, e 1283 do Código Civil, a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos impostos, taxas e contribuições, inclusive à seguridade social.

O depósito de que trata a lei não teria natureza contratual, e segundo penso em desalinho com o entendimento supracitado, esta natureza não define a relação de depósito, o qual pode ser também decorrente de definição legal.

Aliás, anteriormente à lei supracitada, o parágrafo segundo do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21.10.1969, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.104, de 30.4.1970, já estabelecia que:

"Considera-se depositário, para todos os efeitos, aquele que detenha, por

⁸ PIMENTEL, Manuel Pedro. "Apropriação indébita por mera semelhança". *Revista dos Tribunais*, 451, p. 326. No sentido de que seria meramente um ilícito civil, *Revista Forense*, nºs 210/297 e 234/276.

força de lei, valor correspondente a tributos descontados ou recebidos de terceiros, com a obrigação de os recolher aos cofres da Fazenda Nacional”.

Isto significa que se trata de depósito legal, regido pela respectiva lei, ao que consta hígida e em vigor.

O que houve é que a questão de serem, ou não, uma relação de depósito os valores descontados, retidos ou detidos relativos a tributos, com obrigação do recolhimento aos cofres da Fazenda Nacional, voltou a ser discutida com o advento da Medida Provisória nº 449/94, convertida na Lei nº 8.866/94.

Contra os votos dos Ministros Ilmar Galvão, Paulo Brossard e Octávio Gallotti, não foram suspensas as expressões *reter* e *retenção*, do parágrafo primeiro, e desconto do inciso I do artigo 2º da referida lei, para que caracterizasse o depósito mencionado. O Ministro Marco Aurélio também foi vencido quando defendia a inconstitucionalidade de toda a lei, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.055-7, em sede de exame liminar, em 16.6.1994, em trâmite perante o Pleno do Supremo Tribunal Federal.

Se, de um lado, paira a evidência de que há dúvidas quanto à natureza da relação de depósito na atividade do agente que retém ou desconta importâncias que deveriam ser repassadas, enquanto a ação não for julgada, a lei com a respectiva definição legal de depósito continua gerando os seus efeitos, até que eventualmente seja fulminada com efeito *ex tunc*, próprio da declaração de inconstitucionalidade por meio de controle direto.

Da natureza do recolhimento e do desconto das contribuições previdenciárias, se infere duas conseqüências, uma para efeitos civis e outra para efeitos penais.

Parece-me que os fatos envolvidos podem ser desmembrados em três momentos distintos: o primeiro, consistente em descontar as importâncias relativas às contribuições previdenciárias; o segundo, em reter essas quantias; o terceiro, em não recolher essa importância aos cofres públicos. Não hesito em concluir, desde já, que para efeitos penais, basta o não recolher.

Não existe, salvo melhor juízo, propriamente desconto, no que tange a contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga aos empregados. Este é fictício, ilusório, meramente contábil, o valor traduz dívida da empresa, e não do contribuinte empregado, cuja remuneração é a base de cálculo. Daí ser de sua essência a

natureza de encargo no custo da mão-de-obra. Não se poder falar em retenção de algo que não foi descontado, e como conseqüência, não se pode falar tampouco em relação jurídica de depósito, porque não houve imissão de posse.

O que há de fato é o não-recolhimento por parte do sujeito ativo da relação tributária (artigo 30, inciso I, letras *a* e *b* da Lei nº 8.112, de 24.7.1991). A relação jurídica de depósito, ainda que possa decorrer de lei, não pode prescindir do elemento que a define, ou seja, o conceito próprio de depósito, cujo desconto é um antecedente lógico.

Concluo que, para efeitos civis, o depósito tal como definido por lei, é discutível.

5. *Histórico da legislação do imposto sobre produtos industrializados – IPI e a relação com apropriação indébita*

A legislação penal a respeito da matéria sofreu a seguinte evolução. O Decreto-Lei nº 326, de 8.5.1967, estabelecia no artigo 2º:

“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, imputável aos responsáveis legais da firma, salvo se pago o débito espontaneamente, ou quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.”

Apenas posteriormente, a Lei nº 8.137, de 27.12.1990, artigo 2º, dispôs no inciso II, já supracitado, que constituiria crime o deixar de recolher.

Firmo convicção de que a lei nova, nesse caso, ainda que estabeleça sanção mais branda ao infrator, não é a mais benéfica ao réu. Isso porque o tipo penal anterior consistia na *utilização* do valor cobrado em fim diverso do recolhimento do tributo, enquanto o previsto pela lei posterior consiste em *não-recolhimento*.

Ora, a utilização traz insita a noção de apropriação, enquanto o não-recolhimento é um ato que não depende do fim a que se destina a coisa não recolhida. Ou seja, o simples fato de não se recolher, não significa que houve utilização para outro fim. Por outro lado, em toda utilização para outro fim, necessariamente houve o não-recolhimento. Daí ser a figura penal do não-recolhimento mais abrangente e, portanto, mais severa, na proteção do bem jurídico penalmente.

Quanto ao IPI, o pagamento do imposto

integra o preço da mercadoria, mas é destacado da nota fiscal para efeitos contábeis. Existe nesse sentido uma apropriação do valor do imposto devido por parte do produtor. Existe uma relação de depositário legal do tributo, porque assim definido em lei. O crime, no entanto, é de não-recolhimento de tributo, e não de apropriação indébita.

Diverge a jurisprudência no que tange à identificação de relação de depósito quanto à forma de pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Anteriormente à nova lei, a questão foi abordada com profundidade nos autos do *Habeas Corpus* nº 55.191, Pleno do Supremo Tribunal Federal, em acórdão, por maioria de votos, relatado pelo Ministro Moreira Alves, publicado na *Revista Trimestral de Jurisprudência* 86/408, com a seguinte ementa:

“Apropriação indébita pelo não-recolhimento do produto da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Constitucionalidade do artigo 2º, *caput*, do Decreto-Lei nº 326/67, porquanto, na realidade, não criou ele nova modalidade de apropriação indébita, mas apenas estabeleceu – o que se situa dentro do âmbito do Direito Tributário – a posição jurídica do responsável pelo pagamento do tributo em face da coisa fungível (produto da cobrança do imposto) vedando-lhe a utilização dela para outro fim que não o seu recolhimento aos cofres públicos na época própria, que é requisito objetivo para que, com relação à coisa fungível, possa ocorrer o crime de apropriação indébita aos precisos termos do *caput* do artigo 168 do Código Penal, e não em decorrência da modalidade nova desse delito.

Ainda quando se trata de apropriação indébita, a falta de perícia em juízo pode ser suprida por outros elementos de prova que evidenciem a ocorrência do crime.

Improcedência da alegação de falta de tipicidade do fato tido como criminoso.

Habeas Corpus indeferido”.

O fundamento vencido, da lavra do Ministro Rodrigues Alckmin, pelo deferimento do *writ*, de que não existe a figura de apropriação, por não existir a relação de depósito, é convincente.

“Contribuinte – dizem normas de

Direito nacional – “é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua fato gerador”.(...)

A lei brasileira não autoriza que se crie outro contribuinte (o de fato). Aqui se trata de mero fenômeno econômico, estranho à relação tributária, a que se refere o artigo 166 do CTN somente para excluir, pela ausência de dano, a pretensão à restituição de tributo indevido.(...)

Se o fato gerador do IPI é o desembaraço aduaneiro, a arrematação, a saída dos estabelecimentos mencionados no parágrafo único do artigo 51 do Código Tributário Nacional; se contribuintes são o importador, o arrematante, o industrial, o comerciante; o contribuinte é devedor de imposto. Não é arrecadador de dinheiro alheio para entregá-lo ao fisco, dinheiro de que possa apropriar-se indevidamente. Ora, o artigo 28 do Decreto-Lei nº 326/67, ao declarar crime de apropriação indébita o não-recolher o “produto” do IPI (como se o contribuinte, pagador, fosse recebedor de imposto), criou, na verdade, sanção penal pelo não-pagamento de débito fiscal.

Conseqüentemente, o artigo 2º impugnado criou nova figura penal. Não podia fazê-lo, ao que entendo.”

Em conclusão, tenho que existiria relação de depósito exclusivamente por definição legal, porquanto assim disposto na lei (parágrafo segundo do artigo 2º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21.10.1969, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.104, de 30.4.1970, e artigo primeiro da Lei nº 8.666, de 11.4.1994).

A relação de depósito de um crédito tributário, no entanto, é em realidade um paralogismo na medida em que o crédito se constitui com a ocorrência do fato gerador: saída dos estabelecimentos, desembaraço aduaneiro, etc. (artigo 46 do Código Tributário Nacional) independentemente do depósito, ou pagamento, entrega da importância a ser repassada ao Estado pelo contribuinte de fato.

O raciocínio falso consiste na idéia inexata de que o crédito se originaria com o depósito a ser repassado, quando, de fato, isto não ocorre.

6. Hipóteses de exclusão de punibilidade

A extinção de punibilidade pelo pagamento do débito fiscal antes do recebimento da de-

núncia foi revogada expressamente pelo artigo 98 da Lei nº 8.383, de 30.12.1991. No âmbito federal essa faculdade era prevista pelo artigo 14 da Lei nº 8.137/90.

Nesse sentido é a jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça, emendada nos seguintes termos:

“Penal e Processual. Sonegação Fiscal. Pagamento de Tributo antes da Propositura da ação. Extinção de Punibilidade.

A extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo antes de proposta a ação penal, à invocação do disposto no artigo 18 do Decreto-Lei nº 157, de 1967, não tem mais apoio, uma vez que o artigo 98 da Lei nº 8.383, de 1991, revogou todas as disposições legais pertinentes ao tema.

(Publicado no *Diário da Justiça da União* de 10.4.1995, p. 9279, Relator Ministro Jesus Costa Lima, *Habeas Corpus* nº 4.363-6, SP, quinta turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, j. 22.3.1995)”.⁹

Esta revogação parece visar de forma mais peremptória a noção do ilícito penal. Ainda que haja o pagamento, persiste o direito de punir o comportamento. Isto evidencia que é o não-recolhimento regular o que o Direito Penal previne e reprime, e não, de forma muito distinta, a execução de crédito e patrimônio do Estado em mãos do particular, como já frisado.

A lei que prevê o pagamento de débito em atraso, ou autoriza o parcelamento, não extingue a punibilidade⁹. E, aliás, o que se infere do parágrafo primeiro do artigo 38 da Lei nº 8.212, de 24.7.1991, ao dispor que:

“Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos e as decorrentes da sub-rogação de que trata o inciso IV do artigo 30, independentemente do disposto no artigo 95.”

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra do Ministro Assis Toledo, levando em consideração que se trataria de apropriação indébita de contribuições previdenciárias, entendeu que haveria ausência de *animus rem sibi habendi*, no parcelamento da

⁹ Em sentido contrário, mas antes do advento da Lei nº 8.383, de 30.12.1990, encontra-se FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*, Forense, 1989, p. 427.

dívida, em virtude da Lei nº 9.620/93, a qual, no artigo 12, teria permitido excepcionalmente o parcelamento das contribuições descontadas dos segurados, empregados.

Ora, inexistindo apropriação indébita, inexistente, por conseqüência, *animus rem sibi habendi*, conforme já analisado. Por esse fundamento, concluo que, apesar do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, subsiste o crime ainda que haja parcelamento. Somado a isso, o parcelamento não é forma de extinção de crédito tributário, prevista no artigo 156 do Código Tributário Nacional, mas, sim, forma de suspensão de sua exigibilidade, nos termos do artigo 151, inciso I, por ser forma de moratória.

Tratando-se de crime continuado, a superveniência de lei mais severa não impede a aplicação desta aos fatos consumados também em sua vigência e os anteriores, em relação de unidade. Não há falar-se em ultra-atividade da lei penal mais benéfica¹⁰.

A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, em acórdão publicado no *Diário da Justiça da União* de 2.12.1992, da lavra do Juiz Fábio Bittencourt da Rosa, manifestou-se no sentido de que a comprovada crise financeira, com opção para o pagamento de salários ao invés dos recolhimentos de valores para a previdência social, configuraria estado de necessidade que exclui existência de crime. Do seu voto extrai-se o seguinte excerto:

“Seria um absurdo que se obrigasse a empresa a recolher débitos previdenciários antes de pagar os empregados. Sequer no processo falimentar isso ocorre, atendidos os critérios de preferência dos créditos. Evidentemente, não cabe no juízo político do julgador apreciar a qualidade da regra legal. Todavia, está obrigado a delimitar o seu alcance pela interpretação. E, nesse limitado nível, tem que se inserir no meio social, elegendo critério político para as conclusões.”

Entendo que a ordem de valores eleitos por critérios políticos para pagamento das obriga-

¹⁰ Nesse sentido, manifestam-se: JESUS, Damásio de. *Direito Penal*, v. 1, Ed. Saraiva, 14ª ed., 1990, p. 91; TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*, 3ª ed., Ed. Saraiva, 1987, pp. 31 e 32; HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*, Forense, Rio, 1958, v.1, Tomo 1, p.128; BRUNO, Anibal. *Direito Penal*, Parte Geral, Forense, Rio, 1967, Tomo 1, p. 258; BATTAGLINI. *Direito Penal*, Ed. Saraiva, 1973, p. 88.

ções decorre de imperativo legal. O Código Tributário Nacional estabelece que os créditos tributários preferem aos créditos trabalhistas, no artigo 186. Não pode a lei ordinária, prevendo a sanção penal (naturalmente mais severa) ao não-recolhimento do crédito tributário, subverter a ordem de preferência, ou escala de valores de lei com *status* de complementar.

Aquele que demonstra ter pago salários, por conseguinte, com a importância mediante a qual deveria ter recolhido os tributos, age, segundo penso, de forma que não se possa exigir dele outro comportamento, ou conduta diversa. É que, se a situação fosse de falência, extinguindo a atividade produtiva, a ordem de créditos obedeceria também à preferência do que é devido a título de salários aos créditos tributários. Há crime, por ser fato típico e antijurídico, mas não se vislumbra a culpabilidade que se insere como pressuposto da pena, por inexigibilidade de conduta diversa.

Essa situação não se confunde com a efetiva impossibilidade de pagamento de tributos, com preferência a fornecedores ou outras atividades ainda que essenciais para o funcionamento da sociedade. Ora, se não há possibilidade de pagamento de tributos, não existe possibilidade, pelo mesmo motivo, de continuidade das atividades produtivas inerentes. Isentar de punibilidade o não-pagamento, quando os concorrentes, por um motivo ou outro, se sujeitam aos mesmos ônus significa, em outras palavras, financiar atividade de concorrência desleal com o dinheiro de toda a sociedade¹¹.

7 Ônus da prova

Evidentemente o ônus da prova, no processo penal, depende da parte que alega o fato constitutivo ou modificativo de seu direito. Ao Ministério Público Federal impõe-se a prova do não-recolhimento. À defesa incumbe a prova da excludente dos requisitos do crime: estado de necessidade, ou excludente de pressuposto

¹¹ Em sentido contrário, reconhecendo como inexigibilidade de conduta diversa, nos seguintes termos: "Se o recolhimento das contribuições previdenciárias for possível, embora à custa do não-pagamento dos fornecedores e de despesas essenciais ao prosseguimento das atividades da empresa (água, luz, telefone, aluguel, etc.) o delito existirá, mas poderá configurar-se uma excludente da culpabilidade, a inexigibilidade de conduta diversa, que isenta o agente de pena". KIPPER, Celso. "Breves considerações sobre o não-recolhimento de contribuições descontadas dos empregados". *Revista dos Tribunais*, 684, agosto de 1993, p. 284.

para pena: inexigibilidade de conduta diversa.

Como fundamento da condenação não é admissível a presunção fiscal ou contábil, segundo o que se infere da seguinte ementa, ora transcrita:

"Penal. Contribuições Previdenciárias não recolhidas. Responsabilidade penal do sócio que não se pode presumir tal qual a ocorrência do desconto se não há elementos materiais da prova desse fato. A presunção fiscal ou contábil é penalmente inaceitável. Apelação provida (Acórdão unânime da terceira turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, ap. criminal 93.04.04274-7-RS, DJU, II, 8.6.1994)"

Não se exige, por outro lado, para o início da ação penal, que haja a descrição das deliberações tomadas pelos diretores das pessoas jurídicas¹².

Consistiria cerceamento de defesa a impossibilidade de produção da prova no que diz respeito ao estado de necessidade ou inexigibilidade de conduta diversa, que se reduz a demonstrar por perícia contábil a inexistência de recursos, ou a preferência ao pagamento de salários, ao invés de contribuições sociais.

8. Discriminação

Existe corrente jurisprudencial que defende que a superveniência da Lei nº 8.666/94, a qual teria criado a figura, nesse mesmo entendimento, do depositário da Fazenda Pública da pessoa obrigada a recolher impostos, taxas e contribuições, teria também disciplinado a matéria da lei previdenciária, de modo a discriminar o tipo penal de não-recolhimento das contribuições sociais.

Fundamenta o voto o Juiz do Tribunal Regional da Quinta Região, Dr. Lázaro Guimarães, nos seguintes termos:

"Ora, considerar crime o simples fato de deixar o contribuinte de recolher, na época própria, a contribuição para a seguridade social seria penalizar o próprio inadimplemento, instituindo-se tipo de prisão civil por dívida.

A figura criada pelo mencionado arti-

¹² Nesse sentido a jurisprudência, pesquisada por DELMANTO, Celso, apud *Código Penal Comentado*, Renovar, 2ª ed., pp. 61 e 63, STF, RHC nº 62.698, RTJ 114/228 e RT 597/417; RHC nº 63.825, RTJ 118/152; RHC nº 60.835, RTJ 108/1031, RHC nº 60.945, RTJ 107/960 e RT 578/423; RHC nº 59/857, RTJ 104/1052, entre outras.

go 95, alínea *d*, da Lei nº 8.212 deve ser interpretada sistematicamente, de tal modo que se verifique a existência do tipo subjetivo implícito, consistente na fraude à Previdência Social. Não é, portanto, o só fato do inadimplemento que caracteriza a infração, mas também a intenção de sonegar o repasse dos valores recolhidos a título de contribuição.”

Não obstante o respeito infinito com o entendimento jurisprudencial aludido, não concordo com a tese. A prisão administrativa nada tem que ver com a prisão penal. A lei penal tem função preventiva e repressiva, como se introduziu. Impede, proíbe, veda a conduta tipificada, e, por outro lado, pune e castiga o infrator mediante a sanção penal. Não coage ao comportamento previsto, mesmo porque, com o adimplemento da obrigação, a conduta continua a ser criminosa. O valor jurídico protegido pela norma é a regularidade no recolhimento de tributos.

A prisão civil não tem caráter preventivo nem repressivo. De outra índole, é coativa do adimplemento da obrigação civil, desde que fundada em relação jurídica constitucionalmente prevista: depositário infiel e prestação alimentícia (art. 5º, inciso LXVII). É forma indireta de execução, o que não é a lei penal.

As leis penais analisadas, à vista da distinção citada, não arrostam a proibição constitucional. Têm caráter preventivo e repressivo. Não mais guardam algum caráter coercitivo, uma vez que o pagamento antes do recebimento da denúncia não mais extingue a punibilidade.

Da mesma forma o ilícito perpetrado na emissão de cheques sem provisão de fundos não se equipara à prisão civil que do ato poderá eventualmente decorrer, caso venha ser o devedor infiel depositário em execução por quantia certa. Uma questão é a regularidade no recolhimento de contribuições sociais, outra, bem distinta, é a relação civil que esse comportamento pode originar.

9. Conclusão

Em conclusão, os crimes de falta de recolhimento de contribuições sociais ou de falta de repasse de Imposto sobre Produtos Industrializados, inicialmente previstos como formas de apropriação indébita por semelhança, são figuras típicas distintas do crime de apropriação indébita.

Nesses crimes não há falar-se de relação de depósito em sentido estrito jurídico, em virtude de que não existe desconto, propriamente dito,

de qualquer importância. Por definição legal, no entanto, constituem depósito o não-recolhimento de contribuições devidas por parte de empregados e IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados. Esse conceito legal não condiz, todavia, em nosso entendimento, com a realidade econômica e jurídica do conceito da relação de depósito, uma vez que a entrega do dinheiro (pagamento pelo contribuinte de fato) não é simultânea e necessariamente dependente da constituição do crédito tributário, no caso do IPI, e porque o desconto previdenciário, por seu turno, se soma ao custo da mão-de-obra, já que o salário em si não é geração de riqueza, mas custo da empresa sujeito às regras de mercado.

Tampouco essa relação influencia na esfera penal, uma vez que razões de política criminal levaram a tipificar expressamente o não-recolhimento como crime, não mais a apropriação de importâncias.

A reprovação do comportamento omissivo de recolhimento de tributos sujeitando-o à sanção penal tem o condão de eleger o respeito à regularidade das contribuições e ao recolhimento de impostos.

No sistema jurídico a lei complementar, Código Tributário Nacional, pode estabelecer valor jurídico mais relevante, de modo a tornar o tipo penal impunível. Vale dizer, na ordem de preferência, a sanção penal não pode se sobrepor à necessidade de adimplemento de crédito trabalhista.

O fato de haver possibilidade de pagamento ou previsão legal para o parcelamento não retira da lei penal sua eficácia, uma vez que o valor jurídico protegido penalmente é a regularidade do recolhimento, e não, a propriedade sobre o bem destinado ao Estado. Quanto à propriedade ou ao crédito tributário, o Estado vale-se dos meios processuais inerentes, como é a execução fiscal, medidas cautelares, etc., podendo haver possibilidade de parcelamento no pagamento, sem que esse fato implique descriminação.

A superveniência da Lei nº 8.866, de 11.4.1994, que normatiza a figura do depositário da Fazenda Pública da pessoa obrigada a recolher impostos, não revogou a Lei nº 8.212, de 24.7.1991, na medida em que teria regulado totalmente e de forma mais benéfica o recolhimento de tributos federais.

Estabelecido que o bem jurídico tutelado na esfera penal não guarda relação necessária com a esfera civil, administrativa e tributária, é pertinen-

te criticar que a lei teve o mérito de eleger o valor jurídico penalmente protegido, elevando a regularidade do recolhimento de tributo ao resguardo da sanção penal. Bem verdade é, também, por outro lado, que a função preventiva e repressiva do Direito Penal, em termos de política criminal, revela recrudescimento intolerável na legitimação

da autoridade do Estado. Se a sanção é capaz de ser eficaz o suficiente a prevenir o comportamento, ou castigar e punir convenientemente a iniciativa privada, eventualmente relapsa por um motivo ou outro, é tema de política criminal que a dinâmica da função política dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo irá escrever na história próxima do País.