

Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições: aspectos constitucionais

SÍLVIO DOBROWOLSKI

SUMÁRIO

1. A figura típica da omissão de recolhimento e o Código Tributário Nacional. 2. Crime de mera dívida: inconstitucionalidade. 3. A contrariedade a preceitos de tratado sobre direitos humanos: revogação. 4. Descabimento da equiparação a apropriação indébita. 5. Conseqüências da contrariedade a direito fundamental.

1. A figura típica da omissão de recolhimento e o Código Tributário Nacional

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, em seu artigo 2º, inciso II, descreve a seguinte figura típica de 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.”

Por sua vez, o artigo 95, alínea *d*, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estatui:

“Deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadados dos segurados ou do público.”

O delito sob enfoque possui recorte omissivo. Assim o reconhece o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao declarar que, “em se tratando de crime omissivo próprio, atinge, o mesmo, a fase de consumação com o mero não-recolhimento (...), na devida época” (Habeas Corpus nº 95.04.16174-0/SC, Relator: Juiz Paim Falcão. *Revista do Tribunal Regional Federal da 4ª Região*, n. 21, p. 412, abr./jun. 1995).

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

A regra da Lei nº 8.137/90 descreve duas condutas. Na primeira, considera crime o simples descumprimento da obrigação de pagar imposto indireto, por alguém que se encontre na condição de contribuinte, como o incidente sobre produtos industrializados. Cuida-se, juridicamente, de estado de mero devedor, por força de sujeição passiva prevista em lei, e que impõe o pagamento do crédito tributário sem a concomitante imputação de qualquer outro dever, *v.g.*, o de fidelidade ou de guarda, conforme assentado na previsão do artigo 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional, assim soante:

“(…) O sujeito passivo da obrigação principal (o qual, segundo o consignado no mesmo artigo 121, em seu *caput*, “é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo”) diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.”

A propósito, a Lei nº 8.137/90 afirma que o tributo foi “cobrado” de terceiro, embora, em verdade, tenha sido apenas considerado na formação do preço da mercadoria, como repercussão econômica da exigência fiscal.

O segundo *modus faciendi* previsto compreende os casos em que o tributo ou a contribuição tenham sido “descontados” ou, na dicção da Lei nº 8.212/91, “arrecadados dos segurados ou do público”. Cabem, aqui, as hipóteses da retenção do imposto de renda na fonte pagadora e do recolhimento, pelo empregador, da contribuição previdenciária incidente sobre o salário dos empregados. Em tais situações, o que há, sob o aspecto jurídico, é responsabilidade pelo pagamento de obrigação tributária por substituição legal, nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“(…) a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte(…)”

Como se verifica, perante o Código Tributário Nacional, recebido pela Constituição de 1988 com a categoria de Lei Complementar, o sujeito passivo pode revestir as figuras de contribuinte ou responsável. Em ambas, sua única obrigação é de recolher o tributo ou a contribuição. As tarefas de “arrecadar”, “descontar” ou “cobrar” não lhe foram atribuídas, descabendo à norma penal pressupor o

contrário, com o emprego de uma ficção que não tem apoio em norma hierarquicamente superior, menos ainda na realidade fática, porque, nos exemplos mencionados, e a isso se tornará mais adiante, o sujeito passivo jamais cobra, desconta ou arrecada os impostos e as contribuições.

2. Crime de mera dívida: inconstitucionalidade

Na ordem jurídica nacional, é impróprio emprestar natureza criminosa à omissão de recolhimento de tributos, como fazem os dispositivos de início transcritos. Na lição da Professora Misabel Abreu Machado Derzi (*Revista de Direito Tributário*, São Paulo, p. 217-229, estudo intitulado: “Da unidade do injusto no Direito Penal Tributário”, especificamente p. 221):

“5. (...), convém lembrar também que o Direito brasileiro, como sucede em muitos outros países, não comina pena privativa de liberdade para as infrações nas dívidas pecuniárias. Assim, para a mora, ou para o não-pagamento do tributo, total ou parcialmente, são previstos somente multa e execução forçada. Portanto, os delitos de fundo tributário exigem, para sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei penal, específicas, e não somente o não-recolhimento dos tributos devidos.”

O entendimento da insigne tributarista afina com a previsão constitucional. Em verdade, se não é admitida, nos termos do artigo 5º, inciso LXVII, da Carta Magna, a prisão civil por dívida, ressalvadas as hipóteses de prestação de alimentos e restituição de depósito, é descabida a imposição da prisão como pena criminal pela simples falta de pagamento de um débito, mesmo de natureza fiscal ou previdenciária.

A Lei Maior só admite privar de liberdade os devedores, como recurso para forçar o cumprimento da obrigação de pagar, nos casos relacionados em seu dispositivo antes mencionado. Por isso, a utilização da lei penal aceitando prisão para os inadimplentes, desde que não tenham chegado a essa situação em virtude de práticas fraudulentas ou de má-fé, implica contrariar o princípio consagrado no articulado constitucional, que privilegiou a liberdade, em confronto com a propriedade, com o interesse patrimonial do credor em receber o que lhe é

devido. Entre esses valores, a Constituição preferiu o primeiro, com as exceções nela mesma previstas e nas quais, além do inadimplemento, há violação de outro dever concomitante ao de pagar: o de fidelidade, no depósito, e o de prestar alimentos. Ao legislador constituído é vedado, em vista disso, considerar como crime a mera condição de devedor.

Vem a talho de foice, nesse passo, a lição de Beccaria (*Dos delitos e das penas*. Tradução de Paulo M. Oliveira. São Paulo : Atena, 1959. p. 154), acerca do *falido de boa-fé*, assim vazada:

“(…) não o desobriguem de sua dívida, senão depois que ele a tiver pago inteiramente; recusem-lhe o direito de subtrair-se aos credores sem o consentimento destes, e a liberdade de levar adiante sua indústria; forcem-no a empregar seu trabalho e seus talentos no pagamento do que deve, proporcionalmente aos seus lucros. Mas, sob nenhum pretexto ilegítimo, poder-se-á fazê-lo sofrer uma prisão injusta e inútil aos credores.”

Vale afastar o argumento de que a vedação constitucional apanha apenas dívida civil, deixando de fora os débitos de natureza tributária e parafiscal. O Texto Maior refere “prisão civil por dívida”, sem discriminar a natureza desta. Deve-se entender, por isso, como alcançando qualquer espécie de débito, descabendo restringir o campo de abrangência da norma constitucional em vista da sanção nela indicada. Descabe, ao intérprete, criar a diferença não desejada pelo constituinte. Quando a falta de pagamento resultar de apropriação indébita, de utilização de meios fraudulentos ou de sonegação fiscal, haverá outra circunstância, que fica de fora da proteção constitucional, pois então não se estará punindo apenas a mora, mas o emprego de meios ilícitos para se furtar ao cumprimento de uma obrigação.

A lição de Pontes de Miranda é esclarecedora, a esse respeito. Em seus *Comentários à Constituição de 1946*, assinala (4. ed. Rio de Janeiro : Borsoi, 1963. v. 5, p. 164):

“O que a Constituição proíbe [na Constituição de 1946, a regra constava do artigo 146, parágrafo 32] é a pena de prisão por não pagamento de dívida.”

Em outro passo (obra e volume citados, pág. 365), assevera:

“Sempre que se tratar de dívida, no sentido estrito (isto é, dívida correspondente a direito pessoal), e não entrega de bem alheio [como no caso do depositário infiel], a prisão por dívida é constitucionalmente proibida. Noutros termos, se a *ação executiva é pessoal*, incide o artigo 141, parágrafo 32, da Constituição de 1946; se a *ação executiva é real*, não.”

Para apoiar a argumentação aqui desenvolvida, cumpre trazer a lição de J. J. Gomes Canotilho e de Vital Moreira, que, na página 143 do seu livro *Fundamentos da Constituição* (Coimbra: Coimbra ed. 1991), escrevem deva a interpretação dos direitos fundamentais ser a mais favorável a estes, esclarecendo:

“Significa isso que, em caso de dívida, deve prevalecer a interpretação que, conforme os casos, restrinja menos o direito fundamental, dê-lhe maior proteção, amplie mais o seu âmbito, satisfaça-o em maior grau. No caso dos direitos de liberdade, essa regra equivale, em certo sentido, ao velho princípio *in dubio pro libertate*; (...).”

3. A contrariedade a preceitos de tratado sobre direitos humanos: revogação

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), aprovada pelo Congresso Nacional, por meio do Decreto Legislativo nº 27, de 26 de maio de 1992, e em vigor no Brasil desde a edição do Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992 (publicado no *Diário Oficial da União* – p. 15562, 9 nov. 1992). (Luiz Flávio Gomes, estudo sobre: A questão da obrigatoriedade dos tratados e convenções no Brasil [particular enfoque da Convenção Americana sobre Direitos Humanos], *Revista dos Tribunais*, v. 710, p. 21-31, especificamente p. 29), dispõe, em seu artigo 5, item 6:

“As penas privativas de liberdade devem ter por finalidade essencial a reforma e a readaptação social dos condenados.”

Transparece, com certeza, a contrariedade entre essa disposição e as normas das Leis nºs 8.137/90 e 8.212/91. É difícil compreender de que forma o simples descumprimento de obrigação pecuniária mereça, como consequência, privação de liberdade para “reforma e readaptação social” do devedor.

A criminalização de uma conduta é a *ultima ratio* e só pode ser adotada quando falham os outros instrumentos legais de controle normativo. No ensinamento de Néelson Hungria:

“Somente quando a sanção civil se apresenta ineficaz para a reintegração da ordem jurídica é que surge a necessidade da enérgica sanção penal. O legislador não obedece a outra orientação. As sanções penais são o último recurso para conjurar a antinomia entre a vontade individual e a vontade normativa do Estado. Se um fato ilícito, hostil a um interesse individual ou coletivo, pode ser convenientemente reprimido com as sanções civis, não há motivo para a reação penal.” (HUNGRIA, Néelson. *Comentários ao Código Penal*. 3. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1955. v. 1. t. 2, p. 32.)

Para Luiz Luisi,

“é necessário ao legislador ter presente que ele tem o direito de intervenção mínima, ou seja, tem o direito de criar o tipo penal quando o caminho da tutela penal se apresenta como inarredável e inalteravelmente necessário” (LUIZI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre : Fabris, 1991. p. 31).

Esse princípio de política criminal não se encontra, via de regra, explicitado na Constituição (Ibidem, p. 25). No Brasil, porém, a partir da vigência do Pacto de São José da Costa Rica, faz parte da ordem jurídica pátria, incluindo-se entre os direitos e garantias fundamentais, como demonstrar-se-á em seguida.

Ademais, excluindo a criminalização do estado de simples devedor, o artigo 7 desse Pacto Internacional declara, em termos amplos, o descabimento de privação de liberdade a tal título, tanto como sanção cível ou penal:

“Ninguém pode ser detido por dívida.

Esse princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.”

Essas regras do Tratado em questão vigoram no País, como normas que expressam direitos fundamentais, em razão do previsto no artigo 5º, parágrafo 2º, da Lei Maior, assim concebido:

“§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes (...) dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

Sobre esse dispositivo, ensina Antônio Augusto Cançado Trindade (estudo sobre: A interação entre o direito internacional e o direito interno na proteção dos direitos humanos, *Arquivos do Ministério da Justiça*, n. 182, p. 27-54, trecho transcrito constante nas págs. 31-32):

“O disposto no artigo 5 (2) da Constituição Brasileira de 1988 se insere na nova tendência de Constituições latino-americanas recentes de conceder um tratamento especial ou diferenciado também no plano do direito interno aos direitos e garantias individuais internacionalmente consagrados. A especificidade e o caráter especial dos tratados de proteção internacional dos direitos humanos encontram-se, com efeito, reconhecidos e sancionados pela Constituição brasileira de 1988: se, para os tratados internacionais em geral, tem-se exigido a intermediação pelo Poder Legislativo do ato com força de lei de modo a outorgar às suas disposições vigência ou obrigatoriedade no plano do ordenamento jurídico interno, distintamente, no caso dos tratados de proteção internacional dos direitos humanos em que o Brasil é Parte, os direitos fundamentais neles garantidos passam, consoante os artigos 5(2) e 5(1) da Constituição brasileira de 1988, a integrar o elenco dos direitos constitucionalmente consagrados e direta e imediatamente exigíveis no plano do ordenamento jurídico interno.”

Mesmo não admitindo, em todo o seu teor, a lição desse eminente internacionalista, as regras consignadas no Pacto de São José da Costa Rica possuem, ao menos, força para revogar legislação ordinária em sentido contrário, vigente na época de sua recepção no ordenamento jurídico nacional. Como resulta da lição do Professor Lélío Candiota de Campos, citado no voto do Ministro Cunha Peixoto, em julgamento no Supremo Tribunal Federal:

“De outra parte, ao aprovar tratados, o Senado [na Constituição de 1988, é necessário o referendo do Congresso Nacional, consoante estipula seu artigo 84, inciso VIII] pratica função legislativa, razão por que, se o tratado discrepa do direito interno, este deve ser posto de lado.” (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, n. 83, p. 828.)

Em julgado recente, proferido na Ação

Direta de Inconstitucionalidade nº 1.347-5, sendo Relator o Eminentíssimo Ministro Celso de Mello (*Diário da Justiça da União*, n. 230, p. 41.605, 01 dez. 1995. Seção 1), o Pretório Excelso assentou:

“(...) os tratados concluídos pelo Estado Federal possuem, em nosso sistema normativo, o mesmo grau de autoridade e de eficácia das leis nacionais.”

Em igual sentido, o ensinamento de Luiz Flávio Gomes (op. cit. p. 30):

“De acordo com a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal e o pensamento majoritário da doutrina, não-refutados pela Constituição de 1988, vige no Brasil, no mínimo, o sistema paritário, que coloca os tratados e convenções no mesmo pé de igualdade das leis federais (o tratado equivale a uma lei federal).”

E não diverge o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pelo que se lê no julgamento do Recurso Especial nº 37.065-5-PR (*Revista do Superior Tribunal de Justiça*, 57:394), assim resumido na ementa do insigne Ministro Demócrito Reinaldo:

“(...) 1. O mandamento contido no artigo 98 do CTN não atribui ascendência às normas de direito internacional em detrimento do direito positivo interno, mas, ao revés, posiciona-as em nível idêntico, conferindo-lhes efeitos semelhantes.”

Por isso mesmo, se o tratado recebido na ordem jurídica brasileira encontra-se em patamar igual ao da legislação ordinária, possui a mesma eficácia das outras normas desse nível, de revogar a lei vigente que seja com ele incompatível, nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei de Introdução ao Código Civil. No caso do Pacto sob enfoque, “todos os dispositivos legais ordinários afetados pela norma internacional da Convenção estão revogados” (GOMES, op. cit. p. 30), inclusive os preceitos incriminadores da omissão de recolhimento, que outra coisa não é senão simples dívida.

4. Descabimento da equiparação a apropriação indébita

Uma interpretação dos dispositivos penais

sob questionamento, com o fito de harmonizá-los com a Constituição, pelo afastamento da criação de crime por mera dívida, pressupõe uma equiparação do respectivo tipo ao da apropriação indébita. Assim, o Colendo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em acórdão relatado pelo ilustre Juiz Hugo de Brito Machado, afirmou, em hipótese semelhante:

“– O crime definido pelo art. 95, d, da Lei nº 8.212/91 não se configura sem a vontade de apropriar-se dos valores não-recolhidos. Interpretar tal norma como definidora de crime de mera conduta é recolocá-la em conflito com a norma da Constituição, que veda a prisão por dívida.” (*Diário da Justiça da União*, 7 out. 1994, p. 56.869. Seção 2).

A opção interpretativa configura *interpretação conforme a Constituição*, cujos limites foram bem fixados pelo eminente Ministro Moreira Alves, no Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento da Representação de Inconstitucionalidade nº 1.417-7 – DF (julgada em 9-12-87, constante do *Diário da Justiça da União*, 15 abr. 1988. Seção 1 e reproduzida nos *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, n. 1, out./dez. 1992. Publicada pela Editora Revista dos Tribunais):

“(...) Por isso, se a única interpretação possível para compatibilizar a norma com a Constituição contrariar o sentido inequívoco que o Poder Legislativo lhe pretendeu dar, não se pode aplicar o princípio da interpretação conforme a Constituição, que implicaria, em verdade, criação de norma jurídica, o que é privativo do legislador positivo. (...) No caso, não se pode aplicar a interpretação conforme à Constituição, por não se coadunar essa com a finalidade inequivocamente colimada pelo legislador, expressa literalmente no dispositivo em causa, e que dele ressalta pelos elementos da interpretação lógica. (...)”

Aplicada a lição às figuras sob exame, é forçoso concluir que o legislador das Leis nºs 8.137/90 e 8.212/91 não pretendeu inserir, na figura típica sob questionamento, o *animus rem sibi habendi*. A leitura dos dispositivos convence tratar-se de tipo omissivo, consubstanciado, simplesmente, pelo não-recolhimento. Assim, no primeiro diploma legal, consubstancia-se pela falta de pagamento do imposto indireto, como o devido pela saída dos produtos industrializados do estabelecimento produtor,

obrigação atribuída, segundo especificado no item 1, *retro*, ao produtor, na condição de contribuinte do tributo.

Quanto à espécie da Lei nº 8.212/91 (e igualmente quando se tratar de imposto retido na fonte pagadora), a criminalização resulta de não ser recolhido o montante da contribuição previdenciária devida pelos empregados (ou pelo recebedor do rendimento, na outra espécie), cabendo a obrigação de pagar ao empregador, na qualidade de responsável por substituição.

A evolução histórica da repressão penal para essa conduta omissiva ilustra o aqui afirmado. A Lei nº 3.807/60, em seu artigo 155, inciso II, e o Decreto-Lei nº 326/67, em seu artigo 2º, equipararam o não-pagamento de contribuições e de impostos à apropriação indébita prevista no artigo 168 do Código Penal. O diploma legal subsequente sobre a matéria, ora em vigor, a Lei nº 8.137/90, em seu artigo 2º, inciso II, abandonou a equiparação, definindo o delito sem qualquer referência à apropriação, e da mesma forma o fez a Lei nº 8.212/91. O legislador, no afã de ampliar o campo de abrangência da norma repressiva, deixou de lado, propositadamente, o ânimo de apropriação, para fixar-se em tipo omissivo, desconsiderando inteiramente o aspecto da intenção do sujeito ativo do delito, quanto ao apoderamento dos valores devidos. À evidência, por meio de interpretação – ainda mais em se tratando de matéria penal –, descabe incluir na figura típica elementos que o legislador quis afastar.

Para melhor refutar a aplicação do entendimento ora em discussão, no caso dos impostos indiretos, é preciso assinalar que a apropriação indébita exige anterior posse ou detenção de bem alheio, o que inexistente quando não é recolhido o valor do tributo. O produtor não cobra dos adquirentes o imposto sobre produtos industrializados, até pela falta de título legal ou de autorização administrativa para tanto. Na venda de suas mercadorias, usa considerar, muitas vezes, o montante desse imposto, repassando aos compradores o encargo econômico do tributo, sem, todavia, cobrá-lo como tal. A indicação do respectivo montante, nos documentos emitidos para registrar a transação, é obrigação tributária acessória, que, no entanto, não pode ser interpretada como se o contribuinte substituísse o Fisco federal, na arrecadação do mencionado tributo. Ressalte-se,

ainda, que os adquirentes dos produtos industrializados não são contribuintes desse imposto, papel que a lei atribui, repita-se, ao estabelecimento produtor, o qual, nessa condição, deve cumprir obrigação própria, diversa do repasse, à Fazenda Federal, de recursos recebidos de adquirentes de seus produtos. Não há, por tudo isso, qualquer desvio do título da posse do dinheiro ou do assenhoreamento deste pelo empresário devedor.

De assinalar, outrossim, que, em muitas ocasiões, os adquirentes dos produtos industrializados deixam de pagar o respectivo preço ou o fazem com muito atraso. Como falar-se, perante tais circunstâncias, de apoderamento de dinheiro ou de falta de repasse, se o preço das vendas nem mesmo foi recebido?

Em se tratando de contribuições e de impostos retidos pela fonte, também não há cobrança ou arrecadação pelo particular. Ao fazer o pagamento dos salários aos empregados ou dos serviços prestados por terceiros, o empresário não lhes desconta, em realidade, o valor dos impostos ou contribuições, porque paga a eles a parcela líquida que deveriam receber, uma vez que a lei lhe determina pagar à Fazenda Nacional ou à Seguridade Social, na condição de substituto, uma parte desses rendimentos. Existem, então, duas obrigações de pagamento: uma que é atendida, para com o empregado ou o prestador de serviços, e outra para com a entidade pública, que resta descumprida, sem que se possa identificar, de acordo com a sistemática do Código Tributário Nacional, qualquer desvio do título de posse do dinheiro ou assenhoreamento deste pelo devedor.

A exegese acima referida, bem assim diplomas legais como a Lei nº 8.866, de 11 de abril de 1994, que considera depositário da Fazenda Pública “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”, são totalmente incongruentes com a disciplina do Código Tributário Nacional acerca da sujeição passiva tributária. Nesse último diploma, são estabelecidos os princípios gerais sobre esse tema, considerando o contribuinte *de jure* e o responsável como integrantes do pólo passivo da relação jurídica fiscal. Em nenhum dos seus dispositivos, qualquer um deles é considerado como depositário de tributos. A transfiguração

para essa qualidade, por via exegética ou pela normação infracomplementar, importa em quebrar a unidade do ordenamento jurídico tributário. Insere uma qualidade que não foi pensada quando emitida a Lei complementar de normas gerais prevista na Constituição, no artigo 146, e particularmente na alínea *b* do seu inciso III. A circunstância é de molde a tisonar de inconstitucionalidade a imposição desse papel, não previsto pelo Código referido.

A manipulação de conceitos jurídicos ou o emprego de ficções ou de equiparações pelo legislador ordinário não pode servir para ladear, por essa via, proibições impostas pela Constituição, ainda mais quando se trata de direito fundamental, como é o do artigo 5º, inciso LXVII.

Merece ser transcrito o pronunciamento do Ministro Rodrigues Alckmin, sobre esse ponto, no Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do *Habeas Corpus* nº 55.191-AL, relativo a apropriação indébita de Imposto sobre Produtos Industrializados (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 86, p. 419-420):

“Quero observar, quanto ao chamado contribuinte de fato, que, excluída a referência à transferência do tributo constante do art. 166 do Código Tributário Nacional, é ele estranho à relação jurídica tributária. Como observou o eminente Ministro Bilac Pinto, em voto, ‘não se pode opor a realidade econômica à forma jurídica’ (v. *RTJ* 64/167). E observou, ainda, o mesmo eminente Ministro Bilac Pinto, no *ERE* nº 69.483, que ‘a figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária’. Assim o entendeu o Supremo Tribunal Federal, que negou favor ao contribuinte *de iure*, ainda que alegue a isenção ou a imunidade do contribuinte de fato, tendo como juridicamente irrelevante a realidade econômica. Não vejo, pois, como considerar parcela de preço *acaso* recebido pelo contribuinte quantia alheia, destinada a ser recolhida aos cofres do Fisco.”

Em consonância a essa linha de raciocínio, o Pretório Excelso decidiu, em outro passo:

“Apropriação indébita. Contribuições da Previdência Social. Lei nº 3.807/60. – Falta de recolhimento de contribuições descontadas e devidas à Previdência Social. Inocorrência do

crime de apropriação indébita. Inaplicabilidade do art. 86 da Lei nº 3.807/60.” (Recurso Extraordinário nº 75.278-GB. Relator: Ministro Bilac Pinto. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, v. 68, p. 496).

5. Consequências da contrariedade a direito fundamental

Em vista da impossibilidade de equiparação a apropriação indébita, e além de ser descabido que a lei ordinária venha distorcer conceitos estabelecidos em norma de hierarquia superior, conforme previsão constitucional, as omissões de recolhimento sob exame configuram, com certeza, crimes de mera dívida. Por isso, os dispositivos que as instituem devem ser tidos como contrários ao preceito constitucional do artigo 5º, inciso LXVII, e ainda como revogados pelas normas internacionais supervenientes recepcionadas no ordenamento nacional.

Aliás, o próprio legislador reconheceu estar utilizando essas figuras criminais como instrumento de cobrança de débitos tributários e parafiscais. A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu artigo 34, declara extinguir-se a punibilidade dos delitos sob exame, “quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. O notável acréscimo dos acessórios (entre os quais, por exemplo, as multas pela falta de pagamento), ausentes da descrição típica, reforça a conclusão: nem para estes o Fisco necessitará empregar a via da execução fiscal.

Os argumentos sombrios de que a repetição de omissões de pagamento de tributos e contribuições poderá levar à crise dos sistemas previdenciário e estatal não servem de justificativa para a opção penal. Em verdade, não será com a ameaça de punições criminais, num autêntico terrorismo punitivo, que se conseguirá inclinar os cidadãos ao regular recolhimento dos tributos devidos. Indispensável um sistema tributário mais justo e, concomitantemente, honestidade e eficiência na aplicação das receitas recebidas, para haver tal motivação.

Para a cobrança de seus créditos, o Estado dispõe de um remédio processual específico e potenciado, constante da Lei de Execução Fiscal. Se a máquina fiscalizadora ou se as correspondentes procuradorias judiciais atuam

sem a eficácia desejável, não é com a repressão criminal dos devedores que os problemas de omissão de pagamento serão resolvidos. O importante, para os cofres públicos, é receberem o de que têm direito, mas não se pode querer atingir esse resultado mediante o emprego da lei penal, mesmo porque esta se desvaloriza quando é usada para ilícitos de menor gravidade.

O Estado de Direito busca aplicar técnicas repressivas dentro de patamar que reduza as intervenções da força pública, ao mínimo absolutamente necessário. Em matéria de débitos fiscais, esta é, outrossim, tradição na jurisprudência da Corte Suprema, segundo transparece de suas Súmulas nºs 70. 323 e 547, nas quais é vedada a utilização de sanções administrativas para coagir o sujeito passivo ao pagamento de seus débitos tributários.

A criminalização de simples dívida é merecedora de repúdio idêntico, pois, se a sanção menos grave é proibida por norma constitucional, por que motivo se poderá admitir a de maior grau? Se, em relação à inadimplência, a sanção cível de privação da liberdade é inaceitável para a Constituição, ultrapassa o critério hermenêutico da razoabilidade a imposição de pena criminal para castigar essa mesma condição. A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, como explicitado, afasta, outrossim, de modo expresso, a privação de liberdade, como sanção cível ou penal, para a mera condição de devedor.

Ademais, se nos termos da recente Lei nº 9.269/96, adequando o Código Penal às disposições de direitos fundamentais referidas, a multa criminal não mais será convertida em pena de detenção, e deve ser cobrada segundo “a legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública”, mostra-se sistematicamente incongruente a aplicação de sanções penais como corretivo de situação de débito tributário ou parafiscal.

A possível condenação a uma pena distinta da privação da liberdade não exclui a aplicação das regras do Tratado e da Lei Maior. Cuida-se de argumento evidentemente falacioso, porquanto, mesmo que exista essa possibilidade, a ameaça brandida na ação criminal é de aplicar a pena detentiva. As penas substitutivas são impostas, ademais, com a possibilidade de serem transformadas em privativas de liberdade, no curso de sua execução.

Com pouco esforço interpretativo, conclui-

se que a Constituição veda a criminalização do simples estado de devedor. Também os dispositivos do Tratado sob enfoque são absolutamente explícitos no sentido de afastar a possibilidade de repressão criminal – na qual se acena com restrição de liberdade – para sancionar a falta de cumprimento de obrigação de pagar dívidas de qualquer espécie, inclusive as omissões de recolhimento dos créditos tributários e parafiscais.

Como tais preceitos se capitulam entre os direitos fundamentais dos indivíduos, a interpretação da legalidade ordinária necessariamente haverá de fazer-se “no sentido mais favorável à efetividade dos mesmos”(PRIETO SANCHIS, Luíz. *Sobre principios y normas*. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1992. p. 58, em nota de rodapé nº 81, referindo a orientação do Tribunal Constitucional de Espanha). Os direitos fundamentais, na lição de Rudolf Smend (*Constitución y Derecho Constitucional*. Tradução de José Maria Beneyto Pérez. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales, 1985. p. 231-233), buscam inserir um povo dentro de um sistema cultural, representado pelos bens e valores constantes do catálogo desses direitos, para integrá-lo em uma nação. Como retratam o sentido da vida estatal contida na Constituição, significam,

“do ponto de vista jurídico, a legitimação da ordem positiva estatal e jurídica. Essa ordem positiva só é válida enquanto representa esse sistema de valores e, precisamente em razão dele, converte-se em legítima.”

Daí, a importância de atender aos preceitos jusfundamentais, afastando as regras da legislação ordinária que se lhes contraponham, mesmo ao resultarem de supostas necessidades arrecadatórias, como ocorre com os dispositivos legais de início transcritos.

É preciso extirpar do ordenamento jurídico brasileiro semelhantes criações de tipos penais. Admitir a lógica fiscalista que presidiu a instituição das espécies discutidas poderá sugerir a indicação de outras condutas semelhantes, como delitos, relegando-se a Constituição a uma “folha de papel”, na expressão de Lassalle. Assim, seria de considerar as figuras típicas a seguir:

“Constituem omissão de recolhimento, punível com as penas do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, as seguintes condutas:

1) deixar o profissional liberal de recolher, a cada mês, a antecipação do imposto de renda devido em virtude de rendimentos recebidos de terceiros, no exercício profissional, tributo em relação ao qual é considerado depositário;

2) deixar o proprietário de imóvel urbano de recolher, na época própria, o imposto sobre a propriedade territorial urbana, por ele devido, e a partir de cujo vencimento passa a ser depositário de tributo municipal;

3) deixar a pessoa jurídica de recolher, na época própria, o imposto sobre a renda por ela devido, a partir de cujo vencimento

se considera depositária de tributo federal.”

O absurdo de semelhantes propostas, montadas sobre a distorção de conceitos legais, com a indevida equiparação do sujeito passivo a depositário, transparece. No entanto, não diferem, substancialmente, dos tipos de omissão de recolhimento aqui examinados. A escolha da legalidade como técnica de convivência social indica se deva chegar às últimas consequências, sob o ponto de vista jurídico, acerca de tais figuras criminais. Admitir, em contrário, o desvirtuamento da ordem jurídica, mesmo sob color de situações excepcionais de necessidade pública, é rasgar o Texto Maior, fundamento do Estado Democrático de Direito.

