

## CRIMES PREVIDENCIÁRIOS: ARTS. 168-A E 337-A DO CP - ASPECTOS GERAIS

Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 36 | p. 309 | Out / 2001  
Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa | vol. 5 | p. 729 | Jul /  
2011DTR\2001\392

**Heloisa Estellita Salomão**

**Área do Direito:** Geral

**Sumário:** - 1.Introdução - 2.O art. 168-A, caput, § 1.º, do CP: "apropriação indébita previdenciária" - 3.O art. 337-A do CP: "sonegação de contribuição previdenciária" - 4.Análise dos dispositivos à luz da Constituição Federal

**Resumo:** A Lei 9.983, de 14.07.2000, revogou expressamente o art. 95 da Lei 8.212/1991 e, dentre outras, definiu novas figuras típicas destinadas a proteger a arrecadação em benefício da Previdência Social; assim, foram incorporados ao Código Penal ( LGL 1940\2 ) os arts. 168-A ( *Apropriação indébita previdenciária*) e 337-A (Sonegação de contribuição previdenciária). A alteração na disciplina dos chamados crimes previdenciários, na verdade, crimes contra a arrecadação tributária, suscitou questões como a da abolição criminis, a da necessidade de animus rem sibi habendi (art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) ), que são analisadas no artigo, assim como aquelas relativas à definição do bem jurídico tutelado e à observância dos ditames constitucionais de isonomia e proporcionalidade da tutela penal.

**Palavras-chave:** direito penal tributário, crimes previdenciários, arts. 168-A e 337-A do CP ( LGL 1940\2 ) , arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990, sonegação fiscal, apropriação indébita previdenciária, sonegação fiscal previdenciária, princípio da isonomia, princípio da proporcionalidade, bem jurídico tutelado, arrecadação tributária.

### 1. Introdução

A Lei 9.983, de 14.07.2000, alterou o Código Penal ( LGL 1940\2 ) através da inserção de novas figuras delituosas. Dentre elas, duas importam ao tema tratado: as do art. 168-A e as do art. 337-A, que tratam, por assim dizer, de alguns aspectos da formação de receita tributária em favor da Seguridade Social.

Até a entrada em vigor da nova disciplina, a matéria relativa aos crimes "contra a Seguridade Social" encontrava-se disciplinada pelo art. 95 e suas alíneas, da Lei 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui seu Plano de Custeio e dá outras providências.

E, antes mesmo dessa lei, é importante lembrar, os crimes que tivessem por objeto quaisquer tributos e, portanto, aí incluídas as contribuições sociais (gênero no qual se incluem as contribuições previdenciárias), <sup>1</sup>submetiam-se ao tratamento uniforme especialmente pelos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990.

Embora dando cumprimento ao que determina o art. 12, III, b , da LC 95/1998, <sup>2</sup>fato é que a distribuição dos acréscimos pela Parte Especial do Código Penal ( LGL 1940\2 ) deu-se, em nosso sentir, na forma de um "polvilhar" aleatório e assistemático.

Segundo observa o inestimável Alberto Silva Franco, ao "invés de adotar um posicionamento mais harmônico e concentrado, deu preferência à dispersão dos crimes previdenciários entre vários tipos já codificados, com o que deixou de dar o mínimo de coerência que seria exigível no tratamento das figuras típicas previdenciárias". <sup>3</sup>Daí ponderar que "seria bem mais razoável que os crimes previdenciários continuassem na legislação especial, com melhor reformulação, principalmente no tocante ao preceito sancionatório, e não fossem incorporados, de forma aleatória, no Código Penal ( LGL 1940\2 ) ". <sup>4</sup>

No mesmo sentido, entende Antonio Lopes Monteiro que o legislador deveria disciplinar a matéria numa lei específica; não o fazendo, acabou por criar enorme confusão: "Assim, se de um lado facilitou o trabalho do intérprete e do aplicador da lei situando as condutas criminalizadas dentro de

um título e de um capítulo no Código Penal ( LGL 1940\2 ) , por outro, em alguns casos, dificultou ao subsumir ao tipo penal principal as novas condutas descritas nas alterações".<sup>5</sup>

Assim não parece pensar, porém, o renomado Rui Stoco, que observa que a nova lei "redefiniu os crimes contra a Previdência Social e não contra a 'Seguridade Social', como o fizera anteriormente, por equívoco, mas pulverizou as figuras admitidas como criminosas realocando-as em diversos títulos e capítulos do Código Penal ( LGL 1940\2 ) ". Tal proceder, em seu entendimento, está correto, na medida em que a inserção se fez "segundo a proteção jurídica estabelecida, ou seja, segundo o bem jurídico tutelado".<sup>6</sup>

Nestas anotações, nossa atenção estará exclusivamente voltada para os novos tipos penais inseridos pelos arts. 168-A e 337-A do CP ( LGL 1940\2 ) , razão pela qual, neste momento, deixaremos de lado as questões relativas à extinção da punibilidade e ao perdão judicial nestes crimes.<sup>7</sup>

## **2. O art. 168-A, caput, § 1.º, do CP: "apropriação indébita previdenciária"**

" *Apropriação indébita previdenciária*

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1.º 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.

§ 2.º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3.º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais".

### **2.1 A questão da *abolitio criminis***

A Lei 9.983/00 não se restringiu a criar novas figuras penais mas, além disso, determinou, em seu art. 3.º, a revogação do art. 95 da Lei 8.212/1991, e suas letras, <sup>8</sup>dispositivo no qual, justamente, encontrava-se a figura típica de maior ocorrência na matéria, descrita na letra *d*.

Em função disso, levantou-se a questão acerca da possível *abolitio criminis* das condutas antes consideradas delituosas sob a égide do art. 95, *d*, da Lei 8.212/1991, dada a aparente diversidade entre os tipos penais novo e revogado.

De fato, não se pode negar que a descrição típica não é idêntica. Vejamos:

"Art. 95. Constitui crime:

(...)

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público; (...)" (Lei 8.212/1991).

"Apropriação indébita previdenciária

Art. 168-A. (...)

§ 1.º 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; (Código Penal ( LGL 1940\2 ) )".<sup>9</sup>

Em razão da diversa redação e da revogação da figura antecedente, entendem pela *abolitio criminis* das condutas descritas no dispositivo revogado renomados penalistas como Roberto Podval, Janaína Paschoal e Luiz Henrique Pinheiro Bittencourt.<sup>10</sup>

Há, inclusive, decisões nesse sentido:

"Penal. Constitucional. *Habeas corpus*. Art. 95, d e f, da Lei 8.212/91. Apropriação indébita previdenciária. Revogação art. 3.º da Lei 9.983/2000. Princípio constitucional da irretroatividade da lei penal. Abolitio criminis. Extinção da punibilidade.

- Dispositivos contidos na denúncia, art. 95, d e f, da Lei 8.212/1991, foram revogados pelo art. 3.º da Lei 9.983, de 14.07.2000, por força do princípio constitucional da irretroatividade da lei penal (art. 5.º, XXXIX e XL, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ), também presente no art. 2.º, parágrafo único, do CP ( LGL 1940\2 ) .

- Concessão do *habeas corpus* para declarar extinta a punibilidade de (...)" (TRF 5.ª Reg., HC 2000.05.00.026463-7, rela. Juíza Margarida Cantarelli, j. 03.05.2001, DJU 06.07.2001, Seção 2, p. 248);

"Processo penal. Recurso em sentido estrito. Crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias - art. 95, d, da Lei 8.212/1991,- Revogado pela Lei 9.903, 14.07.2000.

Extinção da punibilidade na forma do art. 107, III, do CP ( LGL 1940\2 ) .

Recurso improvido" (TRF 5.ª Reg., RC 98.05.52855-3, rel. Juiz Ubaldo Ataíde Cavalcante, DJU 07.05.2001, Seção 2, p. 198).

"Processo penal. Recurso em sentido estrito. Crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias revogado (art. 95, d, da Lei 8.212/1991, revogado pela Lei 9.983/2000).

Extinção da punibilidade na forma do art. 107, III, do CP ( LGL 1940\2 ) .

Recurso improvido" (TRF da 5.ª Reg., ReCrim 283-CE, 1.ª T., rel. Juiz Ubaldo Ataíde Cavalcante, DJU 06.04.2001, Seção 2, p. 302).

"Penal. art. 95, d, da Lei 8.212/1991, revogado pela Lei 9.983/2000, art. 3.º. Abolitio criminis.

- Em face de expressa revogação do dispositivo legal (Lei 8.212 de 1991, art. 95, d) que ensejaram o oferecimento da denúncia, evidentemente não há mais como aplicá-los nem como fazer incidir sobre tais condutas os dispositivos da lei mais nova.

- Necessário se faz a utilização da *abolitio criminis*, contida no art. 2.º do CP ( LGL 1940\2 ) , declarando-se a extinção da punibilidade, nos termos do art. 107, III, do CP ( LGL 1940\2 ) .

- A nova definição jurídica do fato não acarreta consequência para a hipótese tratada nos autos, sob pena de ofensa à garantia constitucional da irretroatividade.

- Extinta a punibilidade, julgado prejudicado o recurso, em razão da *abolitio criminis*, com fulcro no art. 107, III, do CP ( LGL 1940\2 ) " (TRF da 5.ª Reg., ReCrim 297-CE, 1.ª T., rel. Juiz Castro Meira, 16.11.2000).



"Penal. Art. 95, *d e f*, da Lei 8.212/1991., revogado pela Lei 9.983/2000, art. 3.º. Art. 171, do CP ( LGL 1940\2 ) . Abolitio criminis.

- Em face de expressa revogação dos dispositivos legais ( art. 95, *d e f*, da Lei 8.212/1991) que ensejam o oferecimento da denúncia, evidentemente não há mais como aplicá-los nem como fazer incidir sobre tais condutas os dispositivos da lei mais nova.

- Necessário se faz a utilização da *abolitio criminis*, contida no art. 2.º do CP ( LGL 1940\2 ) , declarando-se a extinção da punibilidade, nos termos do art. 107, III, do CP ( LGL 1940\2 ) .

- A nova definição jurídica do fato não acarreta conseqüência para a hipótese tratada nos autos, sob pena de ofensa à garantia constitucional da irretroatividade.

- Não subsiste o crime do art. 171 do CP ( LGL 1940\2 ) , tendo em vista que a ilicitude referida na denúncia foi mero instrumento para a consumação do delito ora atingido pela *abolitio criminis*, em face do princípio da especialidade.

- Extinção da punibilidade do réu, prejudicada a apelação, em face da *abolitio criminis*, com fulcro no art. 107, III, do CP ( LGL 1940\2 ) " (TRF da 5.ª Reg., ApCrim 351-CE, 1.ª T., rel. Juiz Castro Meira, 09.11.2000, DJU 22.12.2000, Seção 2, p. 76).

Parece-nos, porém, e com a devida vênia dos que entendem desta forma, que não é o caso de *abolitio criminis*.

Embora, efetivamente, a descrição típica não seja idêntica, a conduta incriminada é a mesma. Basta o seguinte questionamento: quem deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público, estará cometendo algum delito à luz do disposto no art. 168-A ? A resposta, parece-nos, será positiva. Ora, a conduta acima descrita é exatamente aquela inserida no revogado art. 95, *d* , da Lei 8.212/1991, que passa, agora, a ser regida pelo novel art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) .

Não se pode negar, porém, que há novos elementos típicos, como, por exemplo, *prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social, descontada de pagamento efetuado a segurados*, a terceiros ou arrecadada do público.

Ocorre que não são elementos que tornem este tipo especial relativamente àquele revogado. O estabelecimento do prazo por lei estava inserido na expressão *época própria* e esteve, anote-se, por todo o período de vigência da Lei 8.212 de 1991, previsto nesta mesma lei. A circunstância de a quantia "ser destinada" à "previdência social" já estava, igualmente, inserida na expressão Seguridade Social que a engloba (v. infra). O mesmo sucede com as expressões *descontada e pagamento efetuado*, as quais, conforme se colhe do disposto no art. 30 da Lei 8.212/1991, integram o arrecadar mencionado pelo dispositivo revogado:

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inc. IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (...)" (g.n.).

*Elementos especificadores*, segundo a magistral lição de Taipa de Carvalho, não consubstanciam lei especial que despenaliza a conduta anteriormente descrita de forma menos minuciosa: "há que distinguir entre 'especialização' e 'especificação', entre LN (Lei Nova) especial e LN especificadora: no primeiro caso, o elemento ex novo inserido no tipo penal traduz um conceito que não estava implícito no conceito (geral) da LA (Lei Anterior), isto é, acrescenta algo de novo ao tipo legal da LA; no segundo caso, o elemento ex novo inserido no tipo penal traduz um conceito que já estava

necessária e lógica, embora só implicitamente, contido no conceito (geral) da LA, isto é, não acrescenta um 'aliquid' novo ao tipo legal da LA, mas apenas especifica o âmbito de intervenção do conceito (elemento) da LA, não se podendo, rigorosamente, dizer que a LN é uma lei especial face à LA".<sup>11</sup> Daí que, conclui, "quando a LN, mediante a adição de novos elementos, restringe a extensão da punibilidade, há despenalização se o elemento adicionado é especializador; não há despenalização, se o elemento adicionado é especificador".<sup>12</sup>

Neste sentido, entre outros, o entendimento dos Ilustres Alberto Silva Franco,<sup>13</sup> Rui Stoco,<sup>14</sup> Cezar Roberto Bitencourt,<sup>15</sup> Luiz Flávio Gomes<sup>16</sup> e de José Paulo Baltazar Júnior.<sup>17</sup> Registrando-se, inclusive, algumas decisões que já apreciaram a matéria:

"I - Com o transcurso, em 16 de outubro de 2000, do período de *vacatio legis* da Lei 9.983/2000, operou-se a revogação do art. 95 da Lei 8.212/1991 e a implementação do delito de 'Apropriação Indébita Previdenciária', previsto no art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) , figura delitiva que manteve as mesmas linhas da descrição típica veiculada no vetusto art. 95, d, da Lei 8.212/1991, diminuindo de 6 (seis) para 5 (cinco) anos a pena máxima abstrata cominada ao delito" (TRF da 3.ª Reg., ReCrim 1856-SP, 1.ª T., rel. Des. Theotônio Costa, j. 17.04.2001, DJU 05.06.2001, p. 924).

"III - A promulgação da Lei 9.983, de 14.07.2000, não implica na descriminalização da conduta do agente, na medida em que o não recolhimento de contribuição destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público, continua sendo crime. Basta comparar os dois dispositivos (o art. 95, d , da Lei 8.212/1991 e o art. 1.º da Lei 9.983/2000), para se verificar que subsiste como fato típico, antijurídico e culpável a conduta daquele que não recolhe contribuição destinada à previdência social e que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados ou a terceiros" (TRF da 3.ª Reg., HC 2000.03.00.014818-9/SP, rel. Juiz Federal convocado Manoel Álvares, DJU 04.04.2001, Seção 2, p. 227).

"Não recolhimento de contribuições previdenciárias. Lei 9.983/2000. *Abolitio criminis*. Inocorrência. Art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) .

O art. 3.º da Lei 9.983/2000 revogou expressamente o art. 95, d , da Lei 8.212/1991. Ocorre que se por um lado houve a revogação do citado artigo, por outro, a própria Lei 9.983 dispôs sobre a mesma conduta prevendo-a, agora, no art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) . Dessa forma, não há falar em *abolitio criminis*" (TRF da 4.ª Reg., RSE 2001.72.04.001525-6, rel. Juiz Vilson Darós, DJU de 06.06.2001, Seção 2, p. 1443, j. 03.05.2001).

## 2.2 A questão do *animus rem sibi habendi*

Orientado-se pela rubrica atribuída pelo legislador ao novo dispositivo legal ("apropriação indébita previdenciária") e por sua colocação topográfica, sustentam renomados estudiosos que quaisquer das condutas descritas no art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) exigem, do autor, para a adequação típica, o *animus rem sibi habendi*.

Para aqueles que assim entendem, a colocação topográfica dos crimes entre aqueles contra o patrimônio e logo em seguida ao clássico delito de apropriação indébita, foi um acerto.<sup>18</sup>

Roberto Podval e Paula Kahan Mandel, com base nesses fundamentos, afirmam que "a Lei 9.983/2000 submeteu o antigo delito de não-recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 95, d , da Lei 8.212/1991) ao regime jurídico do delito de apropriação indébita",<sup>19</sup> passando a ser necessária "a prova, não somente do dolo genérico de não recolher o valor devido ao Instituto Nacional do Seguro Social (isto é, da intenção do agente apropriar-se dos valores), como também, e principalmente, do dolo específico do agente em querer trazer com isso um benefício a si mesmo ou a terceiros".<sup>20</sup>

Luiz Flávio Gomes julga, igualmente, necessária a aferição do *animus rem sibi habendi*. Com a didática que lhe é peculiar, diferencia a mera apropriação da apropriação indébita: "Recorde-se que a simples omissão do emprego da coisa ao fim determinado não significa automaticamente o delito de apropriação indébita. Isso significa uma apropriação, sim, mas pode ser ou não ser indébita. Para que se configure a apropriação indébita urge que a omissão seja precedida ou acompanhada (leia-se: iluminada) de circunstâncias que revelem um especial *animus rem sibi habendi* (ânimo de ter a coisa para si embora podendo repassá-la à previdência)".<sup>21</sup> E, continua: "o delito de

apropriação, em suma, 'pressupõe, conceitualmente, a intenção definitiva de não restituir a coisa ou desviá-la do fim para que foi entregue... é óbvio que tal intenção ou ciência é integrante do dolo do agente. A ausência do animus rem sibi habendi exclui, subjetivamente, a apropriação indébita'. Não existe a figura culposa".<sup>22</sup>

Arremata o festejado Professor:

"O que justifica a intervenção penal, portanto, não é a simples apropriação daquilo que se devia repassar e não se repassou ao INSS. Até aqui temos apenas um ilícito administrativo. O castigo penal cobra relevância somente quando a apropriação se torna indevida (indébita), isto é, quando é acompanhada de alguma fraude ou engano ou má-fé. Quando se trata, enfim, de um não pagamento atribuível a um devedor fraudulento, contumaz, relapso. São todas essas circunstâncias que iluminam a apropriação indébita previdenciária, para transformá-la numa apropriação criminosa. Ao juiz, em cada caso concreto, cabe discernir (e bem) o inadimplente do delinqüente".<sup>23</sup>

O mesmo entendimento é, ainda, compartilhado por Cezar Roberto Bitencourt: "Tratando-se de *apropriação indébita* é indispensável o elemento subjetivo especial do injusto, representado pelo especial fim de apropriar-se dos valores pertencentes à previdência social, isto é, o agente apossa-se com a intenção de não restituí-los".<sup>24</sup>

Já há, inclusive, decisões neste exato sentido:

"Penal. Não recolhimento de contribuições previdenciárias. Lei 8.212, art. 95, d. Lei 9.983/2000. Materialidade. Comprovação. Dolo. Necessidade. Real capacidade de agir. Precedentes.

1 - Conforme se depreende da simples leitura do tipo do art. 95, d, da Lei 8.212/1991, analisando-se a questão sob a ótica anterior à promulgação da Lei 9.983/2000, que revogou o dispositivo legal mencionado e que entendia o delito como omissivo, é indispensável que os valores não recolhidos aos cofres públicos tenham sido arrecadados pelo agente; não se punindo a simples desídia de não se proceder à arrecadação e posterior repasse.

2 - Não há que se confundir o inadimplente com o sonegador fiscal, vez que, em ambos, existe um ponto comum - o não pagamento -, porém, em relação a este último, impõe-se o demonstrativo de que tenha agido de forma fraudulenta, sob pena de se travestir a ação penal em verdadeira execução fiscal.

3 - Sob a ótica da nova Lei 9.983/2000 que, revogando o dispositivo legal em análise, inseriu o tipo no Código Penal ( LGL 1940\2 ), no Capítulo da 'Apropriação Indébita', no art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) . - 'Apropriação indébita previdenciária - AC' -, temos que volta a ser o delito da modalidade de apropriação indébita, como indica o próprio texto legal e o *nomen juris*, pelo que, novamente passa a ser exigido o dolo específico referente ao animus rem sibi habendi (a vontade de apropriação da coisa alheia, sem pretensão de restituí-la), de modo que não demonstrado tal elemento subjetivo pela acusação, exclui-se o tipo legal.

4 - Dessa forma, tem-se que para a configuração do crime agora tipificado no art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ), por cuja prática responde a recorrida, é imprescindível a comprovação do dolo consistente na vontade de apropriar-se dos valores não recolhidos à Previdência, ou ainda, desviá-los para outros fins, sendo o *animus rem sibi habendi* de sua essencialidade.

5 - De toda sorte, quer se entenda o delito na modalidade de crime omissivo, nos termos do art. 95, d, da Lei 8.212/1991, quer na modalidade de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ), em cuja redação se inseriu por força da Lei 9.982/2000, não tendo produzido, in casu, o órgão acusatório qualquer prova a evidenciar que a recorrida não atuou conforme o resultado esperado pela norma penal (recolhimento do tributo) de forma livre e consciente, ou seja, não comprovou a real possibilidade de agir conforme previsão legal, tendo atuado com vontade livre e consciente de não recolher as contribuições previdenciárias junto ao INSS, ou que tenha ela atuado de forma dolosa, seja o dolo de não recolher, o dolo específico de fraudar e o dolo específico de apropriar-se, cuja ação é exigida pelo 'novo' tipo penal, não tendo restado comprovado nos autos a existência do elemento subjetivo do tipo, a absolvição se impõe.

6 - Recurso a que se conhece e a que se nega provimento" (TRF 2.ª Reg., AC 2000.02.01.053709-7, rel. Juiz Rogério Vieira de Carvalho, DJU 19.06.2001, Seção 2, p. 347, j. 23.03.2001).

"Recurso em sentido estrito. Rejeição da denúncia. Apropriação indébita previdenciária. Art. 168-A, do CP ( LGL 1940\2 ) . Comprovação do *animus rem sibi habendi*. Eficácia retroativa da *lex mitior*. Demonstração da efetiva ocorrência dos descontos pelo empregador. Descabimento. Incidência da presunção *iuris tantum* de regularidade e oportunidade dos descontos previdenciários a cargo da empresa. Inteligência do art. 33, § 5.º, da Lei 8.212/1991. Recurso provido.

I - Com o transcurso, em 16.10.2000, do período de *vacatio legis* da Lei 9.983/2000, operou-se a revogação do art. 95 da Lei 8.212/1991 e a implementação do delito de 'Apropriação Indébita Previdenciária', previsto no art. 168-A, do CP ( LGL 1940\2 ) , figura delitiva que manteve as mesmas linhas da descrição típica veiculada no vetusto art. 95, d, da Lei 8.212/1991, diminuindo de 6 (seis) para 5 (cinco) anos a pena máxima abstrata cominada ao delito.

II - A inovação de maior relevo residente no fato de que a apropriação indébita previdenciária, como subtipo do delito de apropriação indébita, tem a mesma natureza desta figura delitiva e está sujeita a todos os requisitos exigidos para a sua configuração, dentre eles, o elemento subjetivo da apropriação indébita, qual seja, a vontade livre e consciente do sujeito de apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção, o *animus rem sibi habendi*.

III - Assim como na pena, também neste aspecto a lei possui efeitos retroativos, por se tratar de inovação mais benéfica ao acusado e limitativa da atividade persecutória do Estado, alcançando os fatos a ela anteriores, de tal forma que mesmo nos delitos consumados sob a vigência da Lei 8.212/1991, a demonstração do elemento subjetivo do tipo da apropriação indébita previdenciária constitui requisito indispensável à configuração do delito.

IV - Nos delitos de apropriação indébita previdenciária afigura-se incabível a exigência de comprovação da efetiva realização dos descontos lançados na folha de pagamentos, ou mesmo da confrontação dos valores constantes da folha de salários com os lançamentos contábeis a eles referentes, pois o art. 33 § 5.º, da Lei 8.212/1991, erigiu em presunção *iuris tantum* a regularidade e oportunidade dos descontos previdenciários efetuados pela empresa.

V - Ainda que o resumo da folha de pagamentos não espelhe com fidelidade os fatos geradores das contribuições devidas tanto pela empresa como pelos empregados, o art. 235 do Dec. 3.048/1999 (Regulamento de Custeio) permite à Autarquia lançar de ofício as contribuições devidas caso a fiscalização venha a constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

VI - Veicula descrição fática hábil à instauração da *persecutio criminis* denúncia amparada nas peças de informação colhidas no processo administrativo fiscal instaurado pela Autarquia Previdenciária, no qual houve o lançamento dos créditos tributários apontados na denúncia através de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, baseada nos valores dos descontos constantes de resumo da folha de salários emitido pela própria empresa atuada, e que foi por esta apresentado à fiscalização, documento que especificou, mês a mês, as remunerações pagas ou creditadas a todos os seus empregados durante o período da retenção incriminada, bem como as deduções sobre elas incidentes, inclusive da contribuição devida ao INSS.

VII - Uma vez certa a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições sociais devidas pelos empregados, constitui a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD que instruiu a denúncia prova suficiente da efetiva ocorrência da retenção incriminada, sendo que os eventuais questionamentos acerca da regularidade do lançamento e da exigibilidade do débito incriminado na denúncia encontram na via do devido processo tributário a sede adequada para a sua dedução, prevalecendo, para todos os efeitos, a certeza e liquidez do crédito tributário definitivamente constituído no processo administrativo que acompanhou a denúncia a conferir inequívoca justa causa para a ação penal.

VIII - Recurso improvido" (TRF da 3.ª Reg., ReCrim 1999.61.06.003103-4, 1.ª T., rel. Des. Theotonio Costa, 17.04.2001, DJU 05.06.2001, p. 924).

" *Habeas corpus*. Crime contra a seguridade social. Art. 95, d, da Lei 8.212/1991. Dificuldades financeiras. Depositário infiel - Lei 8.866/1994. Alegação de descriminalização da conduta - Lei 9.983/2000. Refis - Lei 9.964/2000.

I - As dificuldades econômicas alegadas pelos impetrantes e que serviriam de causa para excluir

tanto o ânimo de apropriação, como a reprovabilidade da conduta, é matéria a ser discutida e comprovada no âmbito da ação penal, ultrapassando, em muito, os estreitos limites de cognição do presente *habeas corpus*.

II - A Lei 8.866/94 disciplinou a questão do depositário infiel de valores pertencentes à Fazenda Pública. Com sua promulgação, o que aconteceu foi que o arrecadador de contribuições sociais de terceiros passou, na esfera cível, a ser considerado depositário, sujeitando-se às penas de depositário infiel quando não as recolher no prazo legal. Todavia, referida norma não configura hipótese de supressão da figura descrita no art. 95, d, da Lei 8.212/1991.

III - A promulgação da Lei 9.983, de 14.07.2000, não implica na descriminalização da conduta do agente, na medida em que o não recolhimento de contribuição destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público, continua sendo crime. Basta comparar os dois dispositivos (o art. 95, d, da Lei 8.212/1991 e o art. 1.º da Lei 9.983/2000), para se verificar que subsiste como fato típico, antijurídico e culpável a conduta daquele que não recolhe contribuição destinada à previdência social e que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados ou a terceiros.

IV - A redação dada pelo art. 1.º da Lei 9.983/2000, que insere no Código Penal ( LGL 1940\2 ) a conduta delitativa da apropriação indébita previdenciária, não resultou na extinção da punibilidade das condutas realizadas na vigência do art. 95, c, da Lei 8.212/1991, mas exige, para condenação dos acusados, a comprovação da intenção de apropriar-se da coisa, qual seja a presença do elemento subjetivo do tipo que é o dolo de apropriar-se do bem juridicamente tutelado pela norma.

V - A Lei 9.964, de 10.04.2000, regulamentada pelo Dec. 3.431, de 24.04.2000, instituiu o Programa de Recuperação Fiscal - Refis, que tem por objetivo promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 29.02.2000.

VI - A inclusão da empresa nesse programa de recuperação fiscal resulta no âmbito penal na suspensão da pretensão punitiva do Estado, algo novo em nosso ordenamento jurídico, já que esta não se confunde com a suspensão do processo e da prescrição em razão da revelia (art. 366 do CPP ( LGL 1941\8 ) ); com a suspensão condicional da pena (art. 77 do CP ( LGL 1940\2 ) ) ou com a suspensão condicional do processo (art. 89 da Lei 9.099/1995). A suspensão da pretensão punitiva do Estado resulta na suspensão da pretensão do Estado de punir o ilícito criminal, de modo que a ação penal não poderá sequer ser proposta enquanto perdurar a inclusão da empresa no Programa de Recuperação Fiscal. A contrapartida da suspensão da pretensão punitiva é a suspensão do curso da prescrição. Mas a citada suspensão somente ocorrerá se a inclusão da empresa no referido Programa tiver ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal (art. 15, *caput*, da Lei 9.964/2000).

VII - A inclusão dos impetrantes no Programa de Recuperação Fiscal ocorreu após o recebimento da denúncia e também não houve pagamento integral do débito, incoorrendo, assim, a pretendida extinção da punibilidade.

VIII - Ordem denegada" (TRF da 3.ª Reg., HC 2000.03.00.014818-9/SP, 2.ª T., rel. Des. conv. Manoel Álvares, j. 06.03.2000, DJU 04.04.2001, Seção 2, p. 227).

Inobstante a força dos argumentos empregados e a autoridade dos que sustentam a necessidade do *animus rem sibi habendi*, pensamos que melhor entendimento é aquele adotado por Alberto Silva Franco, Andreas Eisele, <sup>25</sup>Rodrigo Sánchez Rios, <sup>26</sup>Francisco Dias Teixeira, <sup>27</sup>dentre outros, no sentido da desnecessidade deste especial ânimo.

"A posição topográfica do tipo do art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) , logo abaixo do art. 168 do CP ( LGL 1940\2 ) não permite, por outro lado, que os elementos de composição de um tipo se extrapolem para o outro", <sup>28</sup>assevera Alberto Silva Franco. E mais: a sua inserção "no Código Penal ( LGL 1940\2 ) não o transforma, por um passe de mágica legislativa, em crime de apropriação indébita, nem faz perder sua condição de delito relativo à arrecadação de contribuições previdenciárias". <sup>29</sup>

Parece-nos, assim, que o fato de inserir-se um artigo "x-A" não implica torná-lo como que um

parágrafo do artigo "x"; trata-se de um novo e autônomo artigo, no caso, de uma nova e autônoma norma incriminadora. Não se aperceber desta circunstância é que conduz à interpretação de que, por exemplo, o art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) , seria uma nova modalidade da apropriação indébita prevista no art. 168, passando-se a exigir, naquele fato típico também, o *animus rem sibi habendi* (apropriar-se indevidamente), o que uma leitura detida o art. 168-A não parece sugerir.<sup>30</sup>

A autonomia dos artigos "-A"s, "-B"s, "-C"s, e assim por diante, colhe-se, ainda, do exame da colocação topográfica do art. 337-A, do CP ( LGL 1940\2 ) - que trata de verdadeira hipótese de crime de lesão à arrecadação tributária das contribuições previdenciárias -, precedido pela seguinte norma incriminadora:

" *Subtração ou inutilização de livro ou documento*

Art. 337. Subtrair, ou inutilizar, total ou parcialmente, livro oficial, processo ou documento confiado à custódia de funcionário, em razão de ofício, ou de particular em serviço público:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, se o fato não constitui crime mais grave".

Aliás, o fenômeno da existência de normas incriminadoras tutelando bens jurídicos diversos no interior de um mesmo artigo não é novo. Para nos restringirmos apenas aos crimes contra a arrecadação tributária, basta pensar no caso do art. 334 do CP ( LGL 1940\2 ) , que tutela tanto a arrecadação tributária (descaminho), como a saúde e a moralidade públicas (contrabando),<sup>31</sup> e que é fruto de uma intervenção legislativa muito parecida com a feita pela novel Lei 9.983/2000, na medida em que, como observa Sérgio Rosenthal, "a redação atualmente estampada no Código Penal ( LGL 1940\2 ) brasileiro é fruto da alteração trazida pela chamada Lei dos Crimes de Sonegação Fiscal, que em 1965 introduziu os §§ 1.º e 2.º aos tipos já anteriormente definidos".<sup>32</sup>

A par disso, a leitura das figuras típicas encartadas no art. 168-A não trazem como elemento a apropriação, muito menos indébita, da quantia recolhida, descontada, reembolsada, razão pela qual, em respeito ao princípio da legalidade, parece-nos que não se pode exigí-la como requisito da adequação típica.

Luiz Flávio Gomes faz severas e acertadas críticas ao posicionamento que confunde *inadimplente* com delinqüente.<sup>33</sup> E, conforme se colhe do que dizíamos acima, efetivamente nos parece que o legislador pretende punir uma simples desobediência à norma, especialmente no caso do art. 168-A, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ) , não exigindo fraude ou má-fé, mas a mera inadimplência, precedida do anterior desconto.<sup>34</sup> Dizer isto, porém, não é, de forma alguma, afirmar o acerto da norma incriminadora, mas, sim, que está estabelecido o pressuposto de uma outra questão: seria esta norma incriminadora compatível com o sistema jurídico-constitucional, especificamente com a vedação constitucional de prisão por dívida?

### **2.3 Os tipos penais: o caput e o § 1.º, I**

Aparentemente, o art. 168-A, *caput*, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ) , incriminariam condutas idênticas e reproduziriam, com pequenas alterações, a antiga norma do art. 95, d, da Lei 8.212/1991.

A figura do *caput* parece destinar-se, porém, às instituições financeiras que recebem as quantias recolhidas dos contribuintes, conforme exige o tipo e de acordo com o disposto no art. 60, *caput*, da Lei 8.212/1991, que autoriza a arrecadação das contribuições através da rede bancária.<sup>35</sup>

E esta parece ser a interpretação mais adequada na medida em que não há, aí, obrigação tributária, já que a quantia devida pela rede bancária à Seguridade Social não se coaduna com a definição legal de tributo: a prestação pecuniária de que trata o *caput* do art. 168-A não é instituída em lei, mas, sim, em convênio.

O Código Tributário Nacional ( LGL 1966\26 ) assim define o tributo:

"Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

"Essa hipótese", afirma Francisco Dias Teixeira, "refere-se aos estabelecimentos bancários, ou

quaisquer outros, autorizados a receber, do contribuinte, o recolhimento de contribuição previdenciária, e que, no entanto, deixam de repassar à Autarquia, no prazo legal ou convencional, os valores recolhidos pelo contribuinte".<sup>36</sup>

Tecnicamente, a hipótese que mais nos interessa é a prevista no § 1.º, I:

"§ 1.º 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".

Segundo a lei de regência, a empresa é obrigada a "arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração" (art. 30, a, da Lei 8.212/1991) e a "recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior" (art. 30, b, da Lei 8.212/1991).

Neste § 1.º, I, o autor do delito é a "empresa" (ainda que instituição bancária, mas na condição de empregadora, e, portanto, de sujeito passivo de uma relação tributária) que, em perfeita consonância com o disposto no art. 30, a e b, da Lei 8.212/1991, é a responsável pelo desconto e recolhimento das contribuições devidas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

A diferenciação perde, porém, sua força quando nos atentamos para o período final do § 1.º, I, que acrescenta: "e arrecadadas do público"; o que permite, perfeitamente, afirmar que a incriminação se volta, aqui também, contra as instituições bancárias enquanto órgãos competentes para o recebimento dos pagamentos feitos ao INSS,<sup>37</sup> não, todavia, o contrário: que a conduta prevista no § 1.º, I, possa encontrar guarida naquela prevista no *caput*.

De qualquer forma, a conduta antes abrangida pelo art. 95, d, da Lei 8.212/1991, e de maior incidência, encontra-se agora, s.m.j., definida neste art. 168-A, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ), primeira parte.

A nova redação exige, porém, e ao contrário da anterior, que falava em época própria (!), que o prazo tenha origem legal, isto é, que esteja estabelecido em lei. Este prazo é aquele estabelecido no art. 30, b, da Lei 8.212/1991 (cf. supra).

Deve-se chamar a atenção para o fato de que, embora entendamos não haver exigência de apropriação da quantia descontada, deverá ela ter sido efetivamente descontada do pagamento feito ao segurado, ou seja, o numerário deve existir quando do pagamento e deve, posteriormente, deixar de ser recolhido pelo responsável tributário, a "empresa-empregadora". Não basta, assim, a pura e simples omissão do recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, é necessário seu anterior e real desconto dos pagamentos efetuados aos segurados e a terceiros. Nas palavras de Alberto Silva Franco, "o delito do art. 168,-A do CP ( LGL 1940\2 ) não se exaure no simples não repasse ou não recolhimento da contribuição previdenciária retida, mas exige, como pressuposto material, a comprovação de que foi realmente efetuado esse desconto".<sup>38</sup>

Esta exigência típica, todavia, não é nova - embora desatendida sistematicamente na vigência da Lei 8.212/91 - e já se encontrava contemplada pelo revogado art. 95, d, quando exigia que a quantia tivesse sido anteriormente arrecadada do segurado pois, como vimos, arrecadar implica descontar (art. 30, a, da Lei 8.212/1991).

Trata-se de hipótese de crime de conduta mista: uma comissiva antecedente e outra omissiva subsequente.<sup>39</sup> A omissão - o deixar de fazer o que a lei determina - deverá, neste caso, ser precedida de uma conduta comissiva: a) a de descontar a (o montante devido a título de) contribuição previdenciária do pagamento efetuado a segurados; ou, b) a de arrecadar do público (o montante devido a título de contribuição previdenciária).

A par disso, elemento do tipo objetivo dos crimes omissivos é a *capacidade concreta de agir*, que exprime o "poder de realizar a ação mandada, definida pela natureza da ação e condições pessoais do autor (...). A legislação brasileira consagra esse requisito no art. 13, § 2.º, do CP ( LGL 1940\2 ) : a omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado".<sup>40</sup>

Conseqüentemente, talvez devam ser redimensionadas duas situações freqüentemente verificáveis:

quando o agente, que previamente descontou do pagamento do segurado a quantia devida a título de contribuição previdenciária, (a) não tem possibilidade de recolhê-la no prazo legal, há ausência de omissão penalmente relevante e, assim, estaria excluída a *tipicidade*; <sup>41</sup>(b) quando, por outro lado, o agente, podendo concretamente proceder ao recolhimento, não o faz em situação na qual não se lhe poderia exigir conduta diversa, estaria afastada a culpabilidade. <sup>42</sup>

Conforme põe em relevo André Luís Callegari, "faltar a tipicidade do delito omissivo não só quando o obrigado a atuar cumpre com êxito o que está requerido, senão quando se esforça de forma séria, ainda que sem resultado, para alcançar o fim fixado". <sup>43</sup>Integrando a capacidade individual de ação o tipo dos delitos omissivos, entende ele que "se o sujeito comprova que não repassou à Previdência Social as contribuições devidas porque atravessava dificuldades financeiras, preferindo continuar o negócio, pagar os empregados e mantê-los, não se tipifica a conduta descrita no art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) , porque, justamente, falta a capacidade individual de poder realizar a conduta ordenada. Se falta dita capacidade individual, elemento da estrutura típica do delito omissivo, não se aperfeiçoa o tipo penal em concreto". <sup>44</sup>

Por outro lado, enquanto a ausência do desconto é irrelevante para a responsabilidade tributária da empresa, o mesmo não vale - como não poderia mesmo - para a responsabilização penal, cabendo ao órgão do Ministério Público, como é comezinho, a prova do anterior e real desconto das contribuições "previdenciárias". Talvez essa diferença explique - embora não justifique - o sem-número de condenações fundadas no simples não recolhimento, prescindindo da demonstração do anterior e real desconto. É que, conforme já foi dito, a responsabilidade tributária independe deste elemento, conforme se colhe do art. 33, § 5.º, da Lei 8.212/1991:

"§ 5.º O desconto de contribuições e de consignação legalmente autorizado ( *sic*) sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta lei" (g. n.).

Em virtude desta presunção legal é que, normalmente, as NFLDs não vêm acompanhadas das provas relativas ao anterior, tempestivo e adequado desconto, e daí a sua insuficiência para embasar, por si só, a denúncia, sendo imprescindível - e não só por esta razão, mas também por aquela relativa à apuração da autoria - <sup>45</sup>a instauração de inquérito policial tendente a fornecer subsídios suficientes para preencher o requisito da justa causa para a eventual proposição da ação penal.

A pretensão de se aplicar à esfera penal esta presunção esbarraria - a par de outros óbices até mais relevantes -, na vedação constitucional de prisão por dívida (art. 5.º, LXVII, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ). <sup>46</sup>Como se viu, porém, a própria definição típica impede a utilização de tal via para a responsabilização penal. <sup>47</sup>

José Paulo Baltazar Júnior, ainda na vigência do art. 95 da Lei 8.212/1991, e especificamente a respeito de sua alínea *d*, já chamava a atenção para um dado importantíssimo: a impossibilidade material do prévio desconto em alguns casos. Explica: "É que o prazo para o recolhimento da remuneração referente ao mês de competência vence no dia 2 do mês seguinte e nesta data estará consumado o delito. Exemplificando, o prazo para o recolhimento das contribuições referentes ao mês de janeiro, ou seja, incidentes sobre a remuneração do trabalho prestado no mês de janeiro, terá de ser recolhida até o dia 2 de fevereiro. Pois bem, de acordo com o art. 459, § 1.º, da CLT ( LGL 1943\5 ) , 'Quando o pagamento houver sido estipulado por mês, deverá ser efetuado, o mais tardar, até o quinto dia útil do mês subsequente ao vencido'. Em outras palavras, o crime estará consumado antes do pagamento, pois a arrecadação antecederá o pagamento dos salários. Mesmo na hipótese de pagamento semanal, isto poderá acontecer em relação à parte dos valores". <sup>48</sup>

Por esta razão, conclui o ilustre magistrado: "a resposta à pergunta se o 'arrecadar' ou 'descontar' integra ou não a conduta tem que ser negativa. O desconto é legalmente presumido, pois faticamente é uma operação meramente contábil". <sup>49</sup>Daí que, em seu entendimento, o "ônus da prova na matéria, a fim de quebrar a presunção relativa de ocorrência do desconto, é da defesa, nos termos do art. 156 do CPP ( LGL 1941\8 ) ". <sup>50</sup>

Embora não possamos concordar com tal conclusão, com a devida vênia e conforme já consignamos, a informação que nos traz o estudioso é da maior relevância, uma vez que o *prazo*

*legal* mencionado no dispositivo penal acarreta, em alguns casos, a impossibilidade material da conduta comissiva antecedente, que, tal qual a omissiva, é elemento do tipo objetivo, sem a qual, como se sabe, não se pode firmar juízo de tipicidade.

Mas, além disso, a circunstância reforça a suspeita, que é recorrente nessa matéria, da incompatibilidade entre essa norma incriminadora e a vedação de prisão por dívida, art. 5.º, LXVII, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ; art. 7.º, n. 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos - 1969<sup>51</sup>).<sup>52</sup>

Some-se a isto a circunstância de que, na responsabilidade tributária, o pagamento do crédito incumbe exclusivamente ao responsável (neste caso, o empregador), nos termos do que dispõe o Código Tributário Nacional ( LGL 1966\26 ) :

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, 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 ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" (g.n.).

A *dívida*, por assim dizer, parece ser encargo exclusivo do empregador (leia-se: dívida própria), tanto assim que, segundo a legislação em vigor, o pagamento da contribuição "previdenciária" do empregado tem de ser feita pelo empregador, antes mesmo e independentemente (segundo o art. 33, § 5.º, da Lei 8.212/1991) do desconto no pagamento efetuado.

Esta é uma questão que, todavia, merece abordagem mais profunda, que, no momento, extrapola os objetivos deste breve artigo. De qualquer forma, não poderíamos deixar de apresentar estes elementos que, em nosso sentir, são suficientes para que se renovem as reflexões quanto à admissibilidade desta particular norma incriminadora.

De qualquer forma, tendo sido diminuído o limite máximo da pena de seis para cinco anos de reclusão, a norma penal, neste ponto, retroagirá em benefício dos réus, conforme disposto no art. 5.º, XL, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) , e no art. 2.º do CP ( LGL 1940\2 ) .

## **2.4 Os tipos penais: § 1.º, II**

O tipo penal inserido no dispositivo ora analisado confronta-se abertamente com a vedação de prisão por dívida, já que define como crime o não recolhimento de contribuição devida pela própria empresa. A par disso, seria tarefa hercúlea, senão impossível, lograr a acusação comprovar quando e em que medida os valores devidos à "previdência social" tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços. O mesmo entendimento é adotado por Alberto Silva Franco, Francisco Dias Teixeira e Wladimir Novaes Martinez.<sup>53</sup>

Nessa hipótese, inclusive, não se pode falar em prévio desconto do consumidor, já que se trata de mero repasse da carga econômica. Como adverte Carrazza, "podemos dizer que quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa repassa ao preço final de suas mercadorias os tributos (inclusive as contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar. Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse, em breve estaria operando com prejuízo e, nessa medida, caminhando a passos largos para a falência. O repasse, nesses casos, também existe; apenas não é contabilizado".<sup>54</sup> Conclui o renomado tributarista que, nestes casos, o "comerciante" - e ele faz referência ao ICMS, mas suas conclusões aplicam-se perfeitamente ao caso das contribuições "previdenciárias" nesta hipótese - "não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio)".<sup>55</sup> Ora, dado que "em nosso ordenamento constitucional não há crime por dívida tributária", não há que se falar em crime.<sup>56</sup>

Embora o IPI e o ICMS admitam, por sua própria natureza jurídica, o repasse (cf. na própria nota fiscal), as contribuições sociais são monofásicas e, por sua natureza jurídica, não suportam o repasse. Trata-se de posição tranqüila do STJ, havendo, inclusive, uma Portaria do INSS (8.927, de 04.12.2000) determinando que não haja recurso quando a discussão versar sobre o repasse do encargo financeiro.

Andreas Eisele, por outros fundamentos, afasta a aplicabilidade deste dispositivo. Segundo ele, o dispositivo "repete a impropriedade anteriormente contida no art. 95, e , da Lei 8.212/1991, pois amplia o âmbito de abrangência do tipo de modo a não se poder identificar os seus limites, pois

todos os custos de produção ou despesas contábeis da atividade empresarial levam em consideração os reflexos econômicos da carga tributária/fiscal", assim, ainda que não o queira o empresário, "os reflexos de tais custos incidirão sobre a atividade".<sup>57</sup> Por tais razões, "a interpretação sistemática do art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) não permite tal elastério ao tipo, com o que este resta 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".<sup>58</sup>

## 2.5 Os tipos penais: § 1.º, III

A última figura típica prevista nesse dispositivo é a de deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social (§ 1.º, II). São verbas como a do salário-maternidade (excepcionalmente), salário-família, as quais, porém, não são reembolsadas (no sentido de "restituídas") às empresas. O que sucede é que as empresas pagam e compensam o valor pago com débitos que eventualmente tenham para com o INSS. Enquanto mantida esta disciplina, o dispositivo carecerá de repercussão prática.

"Salvo a hipótese do salário-família (art. 68 da Lei 8.213/1991)", pondera ainda Andreas Eisele, "apenas *de lege ferenda* é possível vislumbrar-se uma 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 8.213/1991". Além disso, conforme ressalta, "a forma de pagamento de tais prestações pelo empresário não corresponde à modalidade típica, eis que o sujeito não é reembolsado de tais quantias, nem antes, nem depois do pagamento", já que, segundo aquele mesmo dispositivo, "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".<sup>59</sup> Por isso, conclui: "como a fórmula adotada pelo Plano de Benefícios da Seguridade Social (art. 95 da Lei 8.213/1991), sucedido pelo art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) é diversa da conduta tipificada penalmente no Plano de Custeio (Lei 8.212/1991), tal dispositivo penal resta igualmente vazio de conteúdo eficaz".<sup>60</sup>

## 3. O art. 337-A do CP: "sonegação de contribuição previdenciária"

Assim está redigido o art. 337-A do CP ( LGL 1940\2 ) :

" *Sonegação de contribuição previdenciária*

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 empregado, 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:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1.º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2.º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - ( *Vetado* );

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais".

Este artigo se assemelha, em muitos aspectos, ao art. 1.º da Lei 8.137/1990, especialmente no que

diz respeito à exigência de lesão do bem jurídico-tutelado ( *caput*: "suprimir ou reduzir") e às penas cominadas.

Nas palavras do consagrado Rui Stoco: "Salta aos olhos que o legislador, para estabelecer as figuras penais de sonegação de contribuição previdenciária no art. 337-A, do Código Penal ( LGL 1940\2 ) , inspirou-se, felizmente, nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária".<sup>61</sup>

Exige-se aqui - ao contrário do que ocorre no art. 168-A -, a "fraude" ("omitir", "deixar de lançar") como meio ("mediante as seguintes condutas") para a obtenção do resultado. Cuida-se, portanto, de crimes de conduta vinculada, ao contrário daqueles de forma livre, em que a figura penal está centrada precipuamente sobre o desvalor do resultado.

Essa diferença entre a formulação típica dos dois artigos conduz a uma importante consequência: há evidente desproporção entre as penas previstas para as condutas descritas no art. 168-A e para as condutas descritas neste art. 337-A do CP ( LGL 1940\2 ) , indicando violação ao princípio da proporcionalidade, como veremos a seguir.

Uma leitura atenta do art. 337-A, I, do CP ( LGL 1940\2 ) , s.m.j. e ao contrário do que ocorre no art. 168-A, leva-nos a concluir que a conduta ali prevista só terá relevância penal quando for praticada no contexto de uma *empresa*, isto é, a mesma conduta fora deste âmbito - ou seja, por uma pessoa física, leia-se, empregador doméstico (v. infra) - não tem relevância para este tipo penal, embora possa ter alguma repercussão no âmbito da tipicidade do art. 168-A.

E o termo empresa, utilizado freqüentemente pelo legislador da Lei 9.983/2000, tem uma definição legal no art. 15 da Lei 8.212/1991:

"Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional.

II - empregador doméstico - a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, o empregado doméstico.

Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira".

Interessante notar, já neste ponto, que o art. 337-A, § 3.º, do CP ( LGL 1940\2 ) , em consonância com o conceito legal de empresa oferecido pelo art. 15 acima transcrito, determina que se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha pagamento mensal não supera determinada quantia, a pena poderá ser reduzida. Portanto, a sonegação de contribuição "previdenciária" poderá ser praticada no âmbito de uma empresa não necessariamente dotada de personalidade jurídica.

Os incisos subseqüentes, II e III, tratam de omissões na escrituração contábil e fiscal de dados relevantes para a apuração e pagamento das contribuições sociais previdenciárias, quer na forma da omissão das quantias descontadas dos segurados ou devidas pela própria empresa (inc. II), quer na forma de omissão, total ou parcial, de informações relevantes à apuração da ocorrência do fato gerador ou da base de cálculo dessas contribuições (inc. III).

Importante destacar que todas essas condutas fraudulentas devem ter por escopo e consequência (resultado) a supressão ou redução de quantia devida a título de contribuição social previdenciária, conforme claramente estabelecido no *caput* do artigo.<sup>62</sup>

#### **4. Análise dos dispositivos à luz da Constituição Federal**

É tempo de estabelecer o confronto entre os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990, os arts. 168-A e 337-A, do CP ( LGL 1940\2 ) e a Constituição Federal ( LGL 1988\3 ) , quer no que tange ao bem jurídico-penal tutelado, quer no que diz respeito aos princípios da isonomia e da proporcionalidade.

#### 4.1 O bem jurídico tutelado

Em nosso sentir, a Lei 9.983 de 2000 inseriu verdadeiros crimes contra a arrecadação tributária<sup>63</sup> no Código Penal ( LGL 1940\2 ) : no Título II, dedicado aos "crimes contra o patrimônio", como é o caso do novel art. 168-A, e no seio do Título XI, dedicado aos "crimes contra a administração pública", sendo o caso do art. 337-A. Isto para nos restringir, dentre as várias normas incriminadoras trazidas pela nova lei, aos crimes relativos às contribuições "previdenciárias".

Conseqüência disso - que aliás, já se verificava, embora com menor espectro, na disciplina anterior, regulada pelo art. 95 da Lei 8.212/1991, agora expressamente revogado - é, como veremos, a criação de perplexidades oriundas do tratamento diferenciador estabelecido entre crimes contra a arrecadação de contribuições "previdenciárias" e contra a arrecadação dos demais tributos.

O fenômeno foi identificado, também, por José Paulo Baltazar Júnior ao afirmar que "a existência de disposições em corpos legislativos diferentes, bem como a diferenciação entre os fatos perpetrados contra a ordem tributária em geral e aqueles que causam prejuízo para a previdência social, tem como conseqüência uma falta de sistematização, geradora de várias incongruências, no âmbito das penas e das causas de extinção de punibilidade, sendo desejável que houvesse um tratamento sistemático na matéria".<sup>64</sup>

Neste passo, embora cumprindo determinação do art. 12 da LC 95/1998 e do art. 19 do Dec. 2.954 de 1999 que a regulamenta, não foi observada a regra - fundamental, aliás - inserida no art. 9.º, I, deste diploma, que dispõe:

"Art. 9.º Os projetos de lei que contenham normas penais deverão:

I - compatibilizar as penas previstas, com outras figuras penais existentes no ordenamento jurídico, de modo a *evitar a desproporção entre os bens jurídicos protegidos e as penas aplicadas para delitos diversos ou semelhantes*" (g.n.).

A forma, em nosso entender aleatória, com que o legislador inseriu os novos crimes no Código Penal ( LGL 1940\2 ) pode levar a crer que houve mudança do bem jurídico tutelado. Assim, o art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) estaria a tutelar o Patrimônio Público e o art. 337-A, a Administração Pública. Não nos parece que seja este o melhor entendimento.

O fenômeno da existência de normas incriminadoras tutelando bens jurídicos diversos no interior de um mesmo dispositivo legal, porém e conforme dissemos alhures, não é estranho ao nosso ordenamento positivo.

Entendemos que, apesar da defeituosa e censurável localização topográfica dos novos "crimes previdenciários" descritos nos arts. 168-A e 337-A do CP ( LGL 1940\2 ) , o bem jurídico tutelado é o mesmo que já o era por algumas figuras do art. 95 da Lei 8.212/1991, ou seja, a arrecadação tributária.<sup>65</sup>

Esta afirmação decorre, essencialmente, do reconhecimento da imprestabilidade daquelas correntes que identificam o bem jurídico-penal com a *ratio* da norma<sup>66</sup> e da adoção do entendimento que postula uma necessária fundamentação constitucional dos bens jurídico-penais num Estado Democrático de direito fundado na dignidade da pessoa humana (art. 1.º da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ).<sup>67</sup>

O reconhecimento da identidade do bem jurídico-penal tutelado pelas normas incriminadoras previstas nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990 e arts. 168-A, 334 e 337-A, do CP ( LGL 1940\2 ) , demanda um tratamento sistemático, harmônico e coerente - ainda que com o sacrifício de algumas normas, tendo em vista seu contraste com a Constituição - no interior de sua disciplina legal. No mesmo sentido, o entendimento de José Paulo Baltazar Júnior acima transcrito e que relaciona, entre os crimes tributários, os mesmos acima indicados.<sup>68</sup>

Cumprir advertir, finalmente, que restabelecer (ou, até mesmo, estabelecer) tal harmonia, especialmente no que tange à proporcionalidade das sanções, não é tarefa da qual se possa desincumbir com algumas poucas linhas, daí nos limitarmos a esboçar alguns aspectos que poderão servir para reflexão.

#### 4.2 Princípio da isonomia

#### 4.2.1 Introdução

O Direito Penal, num Estado de Direito, Democrático e Social como o delineado em nossa Constituição Federal ( LGL 1988\3 ) , destina-se exclusivamente à tutela de bens jurídicos contra os mais graves ataques.

A determinação do que seja um bem jurídico e o seu conteúdo, porém, é uma questão cercada de controvérsias. Há, não obstante, uma corrente, hoje dominante, segundo a qual o ponto de referência da descoberta deve ser a Constituição. A fundamentação do conteúdo de todo o sistema penal residiria, assim e em última análise, nas opções axiológicas feitas nesse instrumento constitutivo de uma determinada sociedade como expressão máxima de seus valores e interesses.

Podemos notar, agora especificamente em nossa Constituição Federal ( LGL 1988\3 ) , que o valor central, o núcleo axiológico, o eixo central de todo o ordenamento jurídico nacional, é a dignidade da pessoa humana (art. 1.º, III, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ). A descoberta dos bens jurídicos dignos de tutela penal deve, portanto, nortear-se por este valor.

Sabe-se que o direito penal pode estender sua tutela a bens jurídicos individuais e super-individuais (coletivos ou difusos). Mas mesmo estes últimos, para poderem receber a qualificada tutela penal, terão de guardar uma relação, ao menos instrumental, com a consecução da dignidade humana. A ausência desta relação retira-lhes a dignidade penal.

Assim, dentre os interesses supra-individuais, só serão merecedores de tutela penal aqueles "teleologicamente orientados à realização de concretos interesses individuais".<sup>69</sup>

#### 4.2.2 Sistema constitucional tributário e dignidade penal

É essa investigação que se deve fazer quando se busca a fundamentação constitucional dos crimes relacionados ao fenômeno tributário: a descoberta da existência, ou não, de sua instrumentalidade relativamente à realização da dignidade da pessoa humana.

Uma detida análise do sistema tributário concebido pela Constituição Federal ( LGL 1988\3 ) demonstra que ele se propõe, claramente, a servir de instrumento dessa finalidade "antropocêntrica" que legitima a tutela penal. Especificamente, coloca-se de instrumento à consecução dos objetivos fundamentais arrolados no art. 3.º da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) : construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização; redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos, sem preconceitos.

Afirma Anabela Miranda Rodrigues, com agudeza, que "o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado".<sup>70</sup>

Pensamos, então, que seja questão serena esta do merecimento de tutela penal por parte do fenômeno tributário. O mesmo não se pode dizer, todavia, da necessidade desta tutela e de seus limites.

Mas, neste breve estudo, queremos nos fixar num outro ponto.

#### 4.2.3 Espécies tributárias, destinação do produto arrecadado e a instrumentalidade do bem jurídico-penal tutelado

O "olhar teleológico" que guia a investigação do merecimento de tutela penal deve permear toda a análise do sistema tributário constitucional, já que a arrecadação tributária somente faz sentido em razão de sua instrumentalidade na consecução da dignidade da pessoa humana.

Penetrando com este "olhar" no interior do sistema tributário construído por nossa Constituição Federal ( LGL 1988\3 ) , poderemos notar que ele "serve" à dignidade humana de três formas: a) como instrumento por excelência na formação da receita pública, destinada à manutenção da estrutura dos três Poderes, à segurança interna e externa e às prestações sociais a cargo do Estado etc.; b) como instrumento de redistribuição de riquezas pelas camadas sociais e pelas regiões do País; c) como instrumento de realização da política sócio-econômica teleologicamente orientada; ou seja, através da *fiscalidade* (formação de receita pública) e da *extrafiscalidade* (interferência na

realidade social e econômica).<sup>71</sup>

A primeira destas formas deve ser, igualmente, compreendida sob seu ponto de vista teleológico e, portanto, interessa-nos uma análise das espécies tributárias em função da destinação do produto de sua arrecadação, porque somente este ponto de vista viabilizará a afirmação do merecimento de tutela penal, como dizíamos alhures.

Um detido exame do sistema constitucional tributário nos autorizará a afirmar que, em consonância com as normas jurídico-constitucionais, não se pode dizer que, por exemplo, os impostos sejam mais ou menos importantes do que as contribuições especiais, no que tange à sua instrumentalidade para o cumprimento das metas de justiça social atribuídas ao Estado (compreendidos, aí, os entes da Federação).

Os impostos, como se sabe, são tributos não-vinculados, no sentido de não implicarem uma contraprestação do Estado em benefício do contribuinte. Destinam-se, indiscriminadamente, a todas as despesas estatais: desde segurança, manutenção da máquina administrativa, até saúde, educação, habitação, saneamento, manutenção do patrimônio artístico, histórico e cultural. Formam grande parte da receita tributária.<sup>72</sup> Esta característica - ausência de destinação específica do produto arrecadado - é enfatizada pelo art. 167, IV, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) , que afirma, em sua primeira parte, que: é vedada "a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa" (salvo as exceções ali contempladas).

As contribuições especiais, por seu turno, são tributos igualmente não-vinculados mas *finalisticamente* afetados, ou seja, só podem ser instituídos quando a respectiva lei contiver a precisa destinação do produto de sua arrecadação. As contribuições especiais dividem-se em: a) sociais (dentre as quais as de seguridade social); b) de intervenção no domínio econômico; c) de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais "são todas aquelas que dizem respeito a algum padrão de relacionamento em comunidade, o que abrange não apenas as chamadas contribuições de seguridade social (previdência, assistência e saúde), mas também dentro da categoria genérica das contribuições sociais aquelas que decorrem da relação de trabalho, tal como resulta do art. 7.º (...), ou estão voltadas a uma questão de educação em geral (art. 212, salário-educação); enfim, aquelas que decorrem de algum tipo de padrão de convivência em sociedade".<sup>73-74</sup>

O fato de o produto da arrecadação das contribuições sociais estar *finalisticamente* afetado não lhes atribui, todavia, importância maior ou menor do que a dos impostos e o respectivo produto da sua arrecadação, que não só se destina a metas tão importantes como as das contribuições sociais, como, ainda, auxilia na formação da própria receita da Seguridade Social,<sup>75</sup> conforme se colhe do caput do art. 195 da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) : "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: (...)".

Sob o ponto de vista normativo-constitucional, as duas espécies tributárias têm papéis igualmente relevantes na instrumentalização da implementação das prestações sociais atribuídas ao Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição Federal ( LGL 1988\3 ) e, principalmente, de seus objetivos fundamentais arrolados no art. 3.º da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) .

Por estas razões, já entendíamos, antes mesmo das Emendas Constitucionais 29 e 31 e do advento da Lei 9.983/00, pela inconstitucionalidade do tratamento desigual atribuído aos "não-recolhedores" das contribuições de seguridade social (art. 95, d , da Lei 8.212/1991) relativamente aos "não-recolhedores" de quaisquer outras contribuições ou tributos (art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990).

As Emendas Constitucionais 29 e 31 vieram a reforçar a afirmativa de que, em termos normativos, não se pode estabelecer hierarquia entre as espécies tributárias, especialmente entre impostos e contribuições sociais, sob a ótica de seu papel instrumental (destinação do produto arrecadado) na consecução da dignidade da pessoa humana.

A EC 29, de 14.09.2000, dentre outras alterações, modificou a redação do art. 167, IV, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) , que previa a vedação da vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesas.

Na redação original, o art. 167, IV, previa três exceções: a) a repartição do produto da arrecadação de determinados impostos (IR, ITR, IPVA, ICMS, IPI) entre a União, os Municípios, os Estados e o Distrito Federal; b) a destinação de recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino (de acordo com o art. 212); c) a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

Com a nova redação, foi inserida uma outra exceção: d) a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de *saúde*.

A forma desta destinação está especificada no art. 198, § 2.º, CF/1988 ( LGL 1988\3 ) , c/c o art. 77 do ADCT ( LGL 1988\31 ) , acrescidos por esta emenda, segundo os quais e a *grasso modo*, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente (até 2004, com a edição da necessária lei complementar), em ações e serviços públicos de saúde, recursos mínimos derivados de certos percentuais:

a) a União terá de empregar 5% a mais do que empregou em 1999;

b) os Estados e o Distrito Federal, 12% do produto da arrecadação dos impostos e recursos indicados no art. 198, § 2.º, II, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) (leia-se: dos impostos de transmissão *causa mortis*, do ICMS, do IPVA e das parcelas das transferências que a União faz a estes entes federativos oriundas do produto da arrecadação do IR, do imposto previsto no art. 154, I, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) , e do IPI);

c) os Municípios e o Distrito Federal, 15% do produto da arrecadação dos impostos e recursos indicados no art. 198, § 2.º, III, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) , (leia-se: do IPTU, dos impostos de transmissão *inter vivos*, do ISS e das parcelas das transferências que a União faz a eles oriundas do produto da arrecadação do IR, do ITR e do IPI, e das parcelas das transferências que os Estados fazem a eles oriundas do produto da arrecadação do IPVA e do ICMS).

Como se vê, a partir desta Emenda Constitucional, parcela considerável do produto da arrecadação de quase todos os impostos, IR, ITR, IPVA, ICMS, IPI, ISS, impostos de transmissão *causa mortis* e *inter vivos*, imposto previsto no art. 154, I, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) , passa a compor o orçamento destinado à saúde, parte da Seguridade Social.

Por outro lado, a EC 31/2000, alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ( LGL 1988\31 ) , inserindo os arts. 79 a 83.

O art. 79, *caput*, tem a seguinte redação:

"É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para a melhoria da qualidade de vida".

A composição das receitas destinadas ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza está disciplinada no art. 80 da seguinte forma:

I - parcela da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18.06.2000 a 17.06.2002, na alíquota da CPMF;

II - parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional 5% na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do fundo (de acordo com o art. 83, lei federal definirá o que são serviços e produtos supérfluos);

III - o produto da arrecadação com o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) );

IV - dotações orçamentárias;

V - doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas do País ou do exterior;

VI - outras receitas, a serem definidas na regulamentação do Fundo.

A estes recursos não se aplica o disposto nos arts. 159 (distribuição do IPI entre os entes da Federação) e 167, IV (não vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa), da Constituição.

O art. 82, por sua vez, determina que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, cuja receita será formada pelos seguintes recursos:

a) no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser criado adicional de até 2% na alíquota do ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos (não se aplicando sobre o adicional o disposto no art. 158, IV, da CF ( LGL 1988\3 ) , ou seja, a remessa de 25% ao Município);

b) no âmbito dos Municípios, poderá ser criado adicional de até 0,5% na alíquota do ISS, sobre serviços supérfluos.

Como se vê, a alteração constitucional reforça, <sup>76</sup>uma vez mais, o papel equânime dos impostos e das contribuições sociais na implementação das condições necessárias à dignidade da pessoa humana.

#### **4.2.4 O princípio constitucional da isonomia, a tutela penal da arrecadação tributária e o disposto nos arts. 168-A, § 1.º, I, do CP, e § 2.º, II, da Lei 8.137/1990**

Em virtude de todos estes fundamentos, e agora já tratando da tutela penal do fenômeno tributário, "deixar de recolher contribuição anteriormente arrecadada e destinada à previdência social" (art. 168-A, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ) : pena de reclusão de dois a cinco anos e multa,) não pode ser conduta punida mais severamente do que "deixar de recolher um imposto anteriormente arrecadado", nas mesmas condições (art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990: pena de detenção de seis meses a dois anos e multa). <sup>77</sup>

Ora, se, como sustentamos, o bem jurídico-penal tutelado é o mesmo, o tratamento dado aos crimes destinados à sua proteção deve formar um subsistema coerente e fiel aos princípios da isonomia e proporcionalidade. Até aqui, nenhuma novidade. Mas, observe-se: *subsistema coerente* implica dizer tratamento isonômico e proporcional, inclusive no que tange aos benefícios penais previstos para as condutas delituosas envolvidas. Ou seja, não pode haver disparidade de tratamento com base exclusiva na espécie de tributo (embora possa existir com base em outros fatores de discriminação, como, por exemplo, o montante do valor pago/devido) que foi "suprimido", "reduzido" ou que se deixou de recolher.

Não se pode admitir, à luz do princípio da isonomia, uma pena mais severa para o agente que não recolheu a contribuição "previdenciária", descontada do mesmo empregado, e uma pena mais branda para aquele que não recolheu o imposto de renda, retido na fonte, deste mesmo empregado.

Além disso, se tivermos em conta que o orçamento da Seguridade Social é formado por "recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (e das contribuições sociais) (art. 195, *caput*, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ), a omissão no recolhimento de quaisquer outros tributos implicará a redução da dotação orçamentária atribuída àquele ente. O que deslegitima, uma vez mais, o tratamento diferenciado estabelecido pela legislação penal de regência.

Para tornar a aberração mais clara, imaginemos que o legislador, na mesma lei e em vez da criação do art. 168-A, tivesse inserido, no art. 2.º da Lei 8.137/1990, o seguinte parágrafo:

"§ 1.º No caso do inc. II, tratando-se de contribuição devida à previdência social, a pena será de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, e multa".

Neste caso, em nosso sentir, ouviríamos uníssono protesto quanto à sua inconstitucionalidade por violação ao princípio da isonomia. Ora, o fato de a norma estar ali (Código Penal ( LGL 1940\2 ) ) e não aqui (Lei 8.137 de 1990) não pode alterar a situação, uma vez que se trata da tutela do mesmo bem jurídico que merece tratamento harmônico, principalmente à luz dos princípios mais caros à Constituição Federal ( LGL 1988\3 ) .

E, mais, o texto dos arts. 168-A, especialmente deste, e 337-A referem-se, ao que parece, às

"contribuições devidas à previdência social" na medida em que são empregadas as seguintes expressões: a) art. 168-A: deixar de repassar à *previdência social as contribuições* recolhidas dos contribuintes; contribuição ou outra importância destinada à previdência social; contribuições devidas à previdência social; contribuições, importâncias ou valores e prestar as informações devidas à previdência social; contribuição social previdenciária; contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social; b) art. 337-A: suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária; demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias; importâncias ou valores e prestar as informações devidas à previdência social; o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios (...).

Assim, não poderiam ser objeto dos crimes definidos nos arts. 168-A e 337-A, as condutas que envolvessem: Cofins, PIS-Pasep, CSSL, CPMF, por exemplo, <sup>78</sup>as quais, porém, continuariam, de acordo com a respectiva hipótese, abrangidas pelos crimes definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/1990 (e, some-se, sob o manto do art. 34 da Lei 9.249/1995).

A par disso, não há, sob o ponto de vista da estrita legalidade, contribuição devida à Previdência Social, uma vez que todas as contribuições sociais são devidas à Seguridade Social (cf. arts. 10, 11, 22 e 30, da Lei 8.212/1991, este último, principalmente: "A arrecadação e o recolhimento das *contribuições ou outras importâncias devidas à Seguridade Social* obedecem às seguintes normas...).

Pode-se, porém, e agora em nível doutrinário, e não legal, entender que *contribuições "devidas" à Previdência Social* são aquelas previstas no art. 195, I, a, e II, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) (conforme o disposto no art. 167, XI, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ), ou seja:

a) a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a contribuição do trabalhador e dos demais segurados da previdência social (...).

Excluídas restariam, então, as contribuições sobre a receita ou faturamento (Cofins), sobre o lucro (CSSL), sobre a receita de concursos de prognósticos, cujo não recolhimento ou *sonegação* estaria disciplinado pela Lei 8.137/1990, com a respectiva disciplina sancionadora (e, advirta-se, sujeitas à disciplina do art. 34 da Lei 9.249/1995). Ora, isto não guarda pertinência com os valores constitucionais e o princípio da isonomia.

Note-se, inclusive, que, durante um certo período, o produto da arrecadação com o aumento de 0,13% na alíquota da CPMF era destinado ao custeio da Previdência Social (art. 75, § 2.º, do ADCT ( LGL 1988\31 ) ); ora, se a disciplina retornar - e em termos tributários isso não é nem um pouco improvável - o agente que lograr não recolher CPMF terá cometido dois crimes em concurso formal com duas distintas disciplinas quanto à pena (e, acrescente-se, quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento)?

Parece-nos, por todas estas razões, que o tratamento desigual atribuído a condutas iguais é inconstitucional por contrastar com o princípio da isonomia (art. 5.º, *caput*, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ), na medida em que estabelece tratamento jurídico desigual com fundamento em critério discriminatório (espécie tributária) sem que haja justificativa racional para tanto, além de dissonante com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. <sup>79</sup>

O vício, que já atingia, como dissemos, o revogado art. 95, d , da Lei 8.212/1991, foi trazido, agora, para o art. 168-A, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ) , inserido pela Lei 9.983/2000.

O fenômeno não escapou a Paulo César Conrado, que, ainda na vigência do art. 95, d , da Lei 8.212/1991, antes do advento das Emendas Constitucionais 29/2000 e 31/2000 e utilizando o argumento para sustentar conseqüências um pouco distintas das ora propostas, ponderava, relativamente à divergência entre as penas cominadas para aquela conduta e para aquela outra prevista no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990, que:

"Consoante assinalado, poder-se-ia afirmar que o ato de descontar a contribuição previdenciária incidente sobre remunerações, por ser conduta flagrantemente daninha à Seguridade Social, mereceria ser apenado mais severamente, tendo sido essa a intenção do legislador de 1991, ao

introduzir em nosso ordenamento o tipo a que alude o pré-falado art. 95, d , da Lei 8.212/1991.

Fosse efetivamente válido tal argumento, todavia, seria de se indagar por que as contribuições previdenciárias (e apenas elas), quando descontadas e não recolhidas, ensejariam um tratamento mais enérgico por parte do direito penal, se outras espécies tributárias são igualmente destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

Queremos com isso dizer, por outros termos, que não faz sentido pretender afirmar, que, deixando de recolher contribuições previdenciárias descontadas dos salários de seus empregados, estariam os representantes de uma dada empresa agindo de maneira mais gravosa do que os de outra, que deixa de recolher, por exemplo, o imposto de renda retido na fonte (...). De se frisar, com tal assertiva, que, como o financiamento da Seguridade Social não é feito apenas com o produto da arrecadação de contribuições dos empregados, o argumento que poderia ser oposto à orientação presentemente deflagrada acaba por perder sua eloquência, não se nos afigurando possível entrever, dentro do sistema de financiamento da Seguridade Social, que este ou aquele tributo, quando não recolhido, gera maior gravame".<sup>80</sup>

Francisco Dias Teixeira não deixa de, igualmente, registrar sua perplexidade quanto à disparidade do tratamento quando, analisando a aplicação por isonomia da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/1994, também ao crime previsto no antigo art. 95, d , da Lei 8.212/1991, pelo STF, observa que: "Porém, no entanto, ao primeiro o legislador cominou uma pena de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de detenção, e ao segundo, uma pena de 2 (dois) a 6 (seis) anos de reclusão! Assim, por coerência, o Judiciário haveria de aplicar o princípio da isonomia aqui também. Mas, até onde sei, não se chegou a tanto".<sup>81</sup>

A referência feita por esse autor ao entendimento acolhido pelo STF é de inteira propriedade. De fato, no julgamento do HC 73418-9/RS, em 05.03.1996, o Pretório Excelso, em voto da lavra do e. Min. Carlos Velloso, estendeu a aplicação da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/1995 (que expressamente remetia tão-só aos crimes definidos na Lei 8.137/1990 e 4.729/1965) ao crime previsto no art. 95, d , da Lei 8.212/1991, justamente tendo em vista a coincidência entre as figuras típicas deste dispositivo e daquele contido no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990.<sup>82</sup> Conforme destacou Sylvania Helena Steiner, o Min. Carlos Velloso deixou consignado que: "o fundamento da decisão, para estender o benefício da extinção da punibilidade prevista para os crimes de apropriação indevida de tributo em geral ao crime de apropriação indevida de contribuições previdenciárias, é o princípio da isonomia, por se considerar que, na essência, esses crimes são iguais".<sup>83</sup>

Seguindo esta orientação, as decisões no âmbito do STJ: ED em RHC 4888/PR, rel. Min. Fernando Gonçalves ("Como se vê, o fato de não estar a Lei 8.212/1991 mencionada expressamente no art. 34 da Lei 9.249/1995 não interfere na extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia, porquanto, em sentido amplo, segundo a inteligência ministrada pelo STF, a omissão no recolhimento de contribuições devidas à Previdência Social está incluída nos crimes contra a ordem tributária") e RHC 5.625/SC, rel. Min. Vicente Cernicchiaro ("A extinção da punibilidade toma como referência fato jurídico-penalmente qualificado. Não basta o fato bruto. Assim, secundária a fonte de referência, a lei que o menciona. Interessa, isso sim, a matéria, a substância. (...) Repita-se. Não importa a forma. O importante é o conteúdo da norma. Percebe-se, com facilidade, o Estado entre punir o sonegador e favorecer o pagamento do tributo, preferiu a segunda hipótese. Abre mão do poder de punir, a fim de ensejar maior arrecadação. Há, pois, de entender-se a Lei 9.249/1995, compreendendo qualquer tributo, conceito a que se fez presente à contribuição previdenciária. (...) Em palavras mais simples: a extinção da punibilidade compreendeu, independentemente da lei definidora da infração penal, o agente de conduta que, antes do recebimento da denúncia, efetuou o pagamento devido a título débito tributário").

No sentido ora preconizado, o entendimento do ilustre magistrado gaúcho José Paulo Baltazar Jr., para quem as penas cominadas para os crimes tributários são, de um modo geral, adequadas, "exceção daquela prevista para o crime de apropriação indébita previdenciária, atualmente fixada em 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, e multa. Como já tive oportunidade de afirmar, esse quantitativo de pena é excessivo, por superar em muito a pena cominada para a conduta análoga prevista no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990. Impositiva aqui a redução da pena para quantitativo que permita a suspensão da ação penal, nos termos do art. 89 da Lei 9.099/1995".<sup>84</sup> Cumprindo acenar até, já que o autor fez menção, com a possibilidade de sujeição à disciplina dos Juizados Especiais

Criminais Federais, uma vez que, segundo a recente disciplina inaugurada com a Lei 10.259/2001, passariam a ser consideradas *infrações de menor potencial ofensivo*.

Entendemos, portanto, que a norma incriminadora do art. 168-A, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ) , ao estabelecer tratamento mais severo para conduta idêntica àquela descrita no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990, com base em fator de *discrimen* que não só não guarda pertinência lógica com o regime adotado mas, mais que isso, conduz a efeitos dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente, fere o princípio da isonomia e é, por tal razão, inconstitucional.

#### 4.3 Princípio da proporcionalidade - Bibliografia

Por outro lado, um outro fundamento sustenta a inconstitucionalidade do art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) : a do maltrato ao princípio da proporcionalidade.

Para Francesco Angioni, o princípio da proporcionalidade é elemento imprescindível à própria idéia de justiça e adquire sentido no campo do direito penal com o seguinte significado: uma reação (a pena), para ser legítima, deve ser proporcional à ação (ofensiva). Esta regra, adotada explicitamente na previsão legal da legítima defesa, "é característica fundamental ou limite interno teleológico de qualquer teoria racional sobre a função da pena (retribuição, prevenção geral, prevenção especial)".<sup>85</sup> Por tal razão, qualquer que seja a função atribuída à pena pela Constituição, valerá sempre o princípio da proporcionalidade que se encontra mediatamente constitucionalizado por implicação lógica.<sup>86</sup>

O princípio da proporcionalidade tem, em nosso sistema, natureza constitucional, ainda que implícita. Nas precisas palavras de Suzana de Toledo Barros, seu fundamento encontra-se na tutela dos direitos fundamentais (art. 5.º c/c o art. 60, § 4.º, IV, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ):

"O princípio da proporcionalidade, como uma das várias idéias jurídicas fundantes da Constituição, tem assento justamente aí, nesse contexto normativo no qual estão introduzidos os direitos fundamentais e os mecanismos de respectiva proteção. Sua aparição se dá a título de garantia especial, traduzida na exigência de que toda intervenção estatal nessa esfera se dê por necessidade, de forma adequada e na justa medida, objetivando a máxima eficácia e otimização dos vários direitos fundamentais concorrentes (Hesse)".<sup>87</sup>

O reconhecimento do princípio, inclusive, não é estranho à jurisprudência do STF, conforme se colhe dos acórdãos analisados por esta autora<sup>88</sup> e, especialmente, da decisão proferida nos autos do HC 2.419, j. em 08.02.1993, tendo por relator o e. Min. Ademar Maciel, cuja ementa está assim redigida:

"Penal. Processual penal. *Habeas corpus*. Trancamento de ação penal. Exame médico vencido. Inteligência das verbalegis 'devida habilitação' para dirigir veículo automotor (art. 32, da LCP ( LGL 1941\7 ) ). Interpretação sistemática (art. 79 do CTN ( LGL 1966\26 ) ),. Ilícito administrativo. Princípio da proporcionalidade da pena. Writ concedido. Ação trancada".

Pois bem, dentre as conseqüências da incidência do princípio da proporcionalidade em sentido estrito no direito penal, destaca-se a exigência de que exista uma relação de proporcionalidade entre a gravidade da sanção e a gravidade do ataque.<sup>89</sup>

Conforme observa o grande filósofo italiano Luigi Ferrajoli, enquanto a pena é "quantificável", o delito não o é e daí a dificuldade em se estabelecer uma relação de proporcionalidade abstrata entre delito e pena.<sup>90</sup> Inobstante isto, o princípio da estrita proporcionalidade em matéria penal não é estéril, já que, ainda "que seja impossível medir a gravidade de um delito singularmente considerado, é possível, porém, afirmar, conforme ao princípio da proporcionalidade, que desde o ponto de vista interno, se dois delitos se castigam com a mesma pena, é porque o legislador os considera de gravidade equivalente, enquanto que, se a pena prevista para um delito é mais severa do que a prevista para outro, o primeiro delito é mais grave que o segundo. Disto se segue que, se desde o ponto de vista externo, dois delitos não são considerados da mesma gravidade ou um se estima menos grave que o outro, é contrário ao princípio de proporcionalidade que sejam castigados com a mesma pena ou, pior ainda, o primeiro com uma pena mais elevada que a prevista para o segundo. Em todos os casos, o princípio da proporcionalidade equivale ao princípio de igualdade em matéria penal".<sup>91</sup>

Ora, a análise das condutas descritas nos arts. 168-A e 337-A, demonstra a inadequação da pena

cominada no primeiro artigo.

As condutas descritas no art. 337-A exigem - ao contrário do que ocorre com as previstas no art. 168-A - a "fraude" ("omitir", "deixar de lançar") como meio ("mediante as seguintes condutas") para a obtenção do resultado. Cuida-se, portanto, de crimes de conduta vinculada - em contraposição aos de forma livre, onde a figura penal está centrada precipuamente no desvalor do resultado.

Essa diferença entre a formulação típica dos dois artigos conduz a uma conseqüência seriíssima: há evidente desproporção entre as penas previstas para as condutas descritas no art. 168-A e aquelas previstas para as condutas descritas no art. 337-A. Todas pressupõem igual lesão ao bem jurídico-penal tutelado, mas as previstas neste último artigo destacam-se pela maior gravidade do ataque, feito mediante fraude, o que não sucede com as condutas previstas pelo art. 168-A. Ora, na medida em que se punem com a mesma pena condutas de gravidade diversa, é evidente a violação ao princípio da proporcionalidade e, em última análise, da isonomia, ambos de assento constitucional.

Pense-se nas seguintes situações: a) o agente deixa de registrar na folha de pagamento da empresa segurado empregado, de quem foi descontado o valor devido a título de contribuição social previdenciária, e com isso "suprime" <sup>92</sup> contribuição social previdenciária; b) o agente registra na folha de pagamento o empregado segurado, lança mensalmente nos títulos próprios da contabilidade a quantia descontada deste segurado, mas não a recolhe no prazo legal. Evidente a maior gravidade da situação "a", todavia os limites penais previstos para as duas condutas são absolutamente idênticos: de dois a cinco anos de reclusão e multa!

O mesmo equívoco não foi cometido pela Lei 8.137/1990, que, no tratamento de hipóteses muito assemelhadas, observou a exigência constitucional de proporcionalidade ao cominar penas diferentes, em quantidade e qualidade, para condutas de gravidade diversa: dois a cinco anos de reclusão e multa para o crime de dano praticado mediante fraude (por exemplo, art. 1.º, I, da Lei 8.137/1990) e seis meses a dois anos de detenção e multa para o crime de dano praticado sem fraude (art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990).

Aliás, a prova de que as condutas praticadas mediante fraude são consideradas mais graves do que aquelas onde este elemento não é exigido decorre, justamente, de critério legal: aquele estabelecido pela Lei 8.137/1990, ao punir diversamente as condutas descritas nos arts. 1.º, I a V, e 2.º, II, da Lei 8.137/1990. <sup>93-94</sup>

#### Bibliografia

AGUARDO CORREA, Teresa. *El principio de proporcionalidad en derecho penal*. Madrid : Edersa, 1999.

ANGIONI, Francesco. *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*. Milano : Giuffrè, 1983.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas: Lei 8.212/91, art. 95, d*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2000.

----- . "Sanção penal nos crimes contra a ordem tributária". Trabalho apresentado na *I Semana de Estudos sobre Ilícitos do Colarinho Branco*, Porto Alegre, 15 a 18 de maio de 2001, inédito.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília : Brasília Jurídica, 1996.

BITENCOURT, Cezar Roberto. "Da apropriação indébita previdenciária". In [[www.direitocriminal.com.br](http://www.direitocriminal.com.br)], acesso em 22.07.2001.

BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. "A *abolitio criminis* do art. 95, da Lei 8.212/91, pela Lei n. 9.983/2000". Boletim IBCCrim, n. 95, São Paulo, out. 2000.

BORGES, Paulo Cesar. "Apontamentos sobre os crimes tributários e a quebra do sigilo bancário". In SALOMÃO, H. E. (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

CALLEGARI, André. "Considerações sobre o art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) - Apropriação indébita previdenciária". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo :

Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2000.

CARVALHO, Américo A. Taipa. *Sucessão de leis penais*. Coimbra : Coimbra Ed., 1990.

CONRADO, Paulo César. "Crimes de falta de recolhimento de contribuição previdenciária: o art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990 versus o art. 95, d, da Lei 8.212/1991". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 16, São Paulo.

EISELE, Andreas. "A reparação do dano no direito penal tributário". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

----- . *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo : Dialética, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Trad. Perfécto Andrés Ibáñez et alii. 3. ed. Madrid : Trotta, 1998.

FIANDACA, Giovanni. "Il bene giuridico come problema teorico e come criterio di politica criminale", *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1982.

FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui (org.). *Código Penal ( LGL 1940\2 ) e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo : RT, 2001.

GOMES, Luiz Flávio. *Crimes previdenciários*. São Paulo : RT, 2001 (As ciências criminais no século XXI, 1).

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*. São Paulo : Dialética, 2000.

JESUS, Damásio E. de. "Sonegação de contribuição previdenciária e perdão judicial". *Boletim Síntese*, out. 2000.

MANDEL, Paula Kahan e PODVAL, Roberto. "Crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei n. 9.983/2000". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atual. São Paulo : Malheiros, 1993.

MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social: Lei 9.983, de 14 de julho de 2000 - Texto, comentários e aspectos polêmicos*. São Paulo : Saraiva, 2000.

PASCHOAL, Janaína C. "Houve *abolitio criminis* nos crimes previdenciários". In [[www.direitocriminal.com.br](http://www.direitocriminal.com.br)], acesso em 27.02.2001.

PODVAL, Roberto. "Legislação e tributos". *Valor Econômico*, de 09.01.2001, São Paulo.

\_\_\_\_\_ e MANDEL, Paula Kahan. "Crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei n. 9.983/2000", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, São Paulo.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *Tutela penal da seguridade social*. São Paulo : Dialética, 2001.

RODRIGUES, Anabela Miranda. "Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal". In PODVAL, Roberto (org.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo : RT, 2001.

ROSENTHAL, Sérgio. "A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

----- . *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho*. São Paulo : Ed. Nacional, 1999.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal ( LGL*

1988\3) . São Paulo : RT, 2001.

----- . "Novos crimes previdenciários. Lei 9.983/2000: primeiras impressões". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 64, 2001.

----- . "O crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6.

----- . "O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias, art. 168-A, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ) ". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

SANTOS, Juarez Cirino. *A moderna teoria do fato punível*. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 2000.

SOUZA, Nelson Bernardes de. "Ilícitos previdenciários: crime sem pena?". *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Bauru, n.16, nov./mar. 1996/1997.

STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. "As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

STOCO, Rui e FRANCO, Alberto Silva (org.). *Código Penal ( LGL 1940\2 ) e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo : RT, 2001.

TEIXEIRA, Francisco Dias. "Crime contra a Previdência Social em face da Lei 9.983/2000". *Boletim dos Procuradores da República*, n. 30, out. 2000.

---

(1) Embora o entendimento predominante - adotado, inclusive, pelo STF (RE 146.733) -, entenda pela natureza tributária das contribuições sociais, cumpre registrar entendimentos divergentes (cf., neste sentido: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições ( uma figura sui generis)*. São Paulo: Dialética, 2000, especialmente p. 73 et seq.

(2) "Art. 12. A alteração da lei será feita: (...) III - nos demais casos, por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo, observadas as seguintes regras: (...) b) no acréscimo de dispositivos novos entre preceitos legais em vigor, é vedada, mesmo quando recomendável, qualquer remuneração, devendo ser utilizado o mesmo número do dispositivo imediatamente anterior seguido de letras maiúsculas, em ordem alfabética, tantas quantas forem suficientes para identificar os acréscimos" (esta redação da alínea b, em vigor quando da aprovação da Lei 9.983/2000, acabou por receber nova redação com a LC 107/2001).

(3) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui. *Código Penal ( LGL 1940\2 ) e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2001. p. 2.777.

(4) Idem, ibidem, p. 2.776.

(5) MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social: Lei 9.983, de 14 de julho de 2000 - Texto, comentários e aspectos polêmicos*. São Paulo: Sarava, 2000. p. 31.

(6) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 4.094.

(7) Remetemos o leitor, então, além das obras citadas no decorrer do texto, às seguintes: EISELE, Andreas. "A reparação do dano no direito penal tributário". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 9-30; SALOMÃO, Heloisa Estellita. "O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 168-A, § 1.º, I, do CP ( LGL 1940\2 ) )". Ibidem, p. 93-106; BORGES, Paulo Cesar. "Apontamentos sobre os crimes tributários e a quebra do sigilo bancário". Ibidem, p. 213-234; ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000". Ibidem, p. 257-272; STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. "As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000". Ibidem, p. 289-303; JESUS, Damásio E. de.



"Sonegação de contribuição previdenciária e perdão judicial". *Boletim Síntese*, out. 2000, p. 3-4; SALOMÃO, Heloisa Estellita. "Novos crimes previdenciários. Lei 9.983/2000: primeiras impressões". *Revista Dialética de Direito Tributário* 64/70-90, 2001.

(8) Cumpre lembrar, pelo caráter inusitado, que somente às condutas descritas nas letras *d*, *e* e *f* foi cominada sanção penal, tendo-se quedado silente o legislador quanto à cominação sancionatória para as demais condutas previstas nas demais alíneas. Cf., a respeito: SOUZA, Nelson Bernardes de. "Ilícitos previdenciários: crime sem pena?", *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos* 16/285-297, Bauru, nov./mar. 1996/1997.

(9) Não entendemos que o *caput* do art. 168-A aplique-se a todas as hipóteses antes definidas na alínea *d* do art. 95 (cf. *infra*).

(10) Cf. PODVAL, Roberto. "Legislação e tributos". *Valor Econômico* de 09.01.2001, São Paulo, p. E1; PASCHOAL, Janaína C. "Houve *abolitio criminis* nos crimes previdenciários". In [[www.direitocriminal.com.br](http://www.direitocriminal.com.br).]> acesso em 27.02.2001; BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. "A *abolitio criminis* do art. 95da Lei 8.212/1991, pela Lei 9.983/2000", *Boletim IBCCrim*, São Paulo 95/15, out. 2000.

(11) CARVALHO, Américo A. Taipa. *Sucessão de leis penais*. Coimbra: Coimbra Ed., 1990. p. 144-145.

(12) *Idem*, *ibidem*, p. 145; nas páginas seguintes, o autor demonstra a validade das assertivas através de exemplos (cf., p. 146 *et seq.*).

(13) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, *op. cit.*, p. 2.778.

(14) *Idem*, *ibidem*, p. 4.095.

(15) "Da apropriação indébita previdenciária". In [[www.direitocriminal.com.br](http://www.direitocriminal.com.br)]>, acesso em 22.07.2001.

(16) *Crimes previdenciários*. São Paulo RT, 2001. p. 18 *et seq.*

(17) Conferência proferida em abril de 2001, Porto alegre-RS, ITEC -IBCCrim.

(18) PODVAL, Roberto e MANDEL, Paula Kahan. "Crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei 9.983, de 14.07.2000". *Revista Dialética de Direito Tributário* 65/107, São Paulo.

(19) *Ibidem*, p. 109.

(20) *Ibidem*, p. 110.

(21) GOMES, Luiz Flávio, *op. cit.*, p. 48.

(22) *Ibidem*, p. 48.

(23) *Ibidem*, p. 55.

(24) BITENCOURT, Cezar Roberto, *op. cit.*

(25) EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 132.

(26) RIOS, Rodrigo Sánchez. *Tutela penal da Seguridade Social*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 35.

(27) TEIXEIRA, Francisco Dias. "Crime contra a Previdência Social em face da Lei 9.983/2000", *Boletim dos Procuradores da República* 30/5, out. 2000.

(28) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 2.779.

(29) Idem, ibidem, p. 2.783-2.784.

(30) Com esta afirmação e as ponderações que a cercam, atualizamos entendimento anterior (cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita. "O crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, especialmente p. 38, São Paulo).

(31) Neste sentido, cf. por todos: ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho*. São Paulo: Ed. Nacional, 1999. p. 24-25. O mesmo fenômeno ocorre no interior das normas incriminadoras do art. 2.º da Lei 8.137/1990 (cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita, *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal ( LGL 1988\3 )*, São Paulo, RT, 2001).

(32) ROSENTHAL, Sérgio, *A extinção da punibilidade...*, p. 25.

(33) GOMES, Luiz Flávio, op. cit., p. 28, 31, 32 e 54.

(34) Sobre a questão do *desconto*, cf. *infra*.

(35) Art. 60, *caput*, da Lei 8.212/1991,: "A arrecadação da receita prevista nas alíneas a, b e c do par. ún. do art. 11 e o pagamento dos benefícios da Seguridade Social serão realizados através da rede bancária ou por outras formas, nos termos e condições aprovados pelo Conselho Nacional de Seguridade Social".

(36) TEIXEIRA, Francisco Dias, op. cit., p. 4.

(37) Sobre o tema e na vigência do art. 95, d, da Lei 8.212/91, consulte-se: CONRADO, Paulo César. "Crimes de falta de recolhimento de contribuição previdenciária: o art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990 versus o art. 95, d, da Lei 8.212/1991", *Revista Dialética de Direito Tributário* 16/36-41, São Paulo.

(38) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 2.780-2.781.

(39) No mesmo sentido: EISELE, Andreas, op. cit., p. 116. Em sentido um pouco diverso: GOMES, Luiz Flávio, op. cit., p. 32 *et seq.*

(40) SANTOS Juarez Cirino. *A moderna teoria do fato punível*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000. p. 136.

(41) Neste ponto, já em sentido congruente, o entendimento de Luiz Flávio Gomes: "Quem não tem real possibilidade de realizar a ação determinada pela lei penal não cria um risco proibido de lesão ao bem jurídico (...). Conseqüentemente, não há fato típico quando presente 'um motivo razoável para a omissão'" (op. cit.).

(42) Estas hipóteses foram tratadas, sob diversa perspectiva, por Luiz Flávio Gomes, *verbis*: "Cuidando-se de um empresário cioso de suas obrigações, mas que momentaneamente deixou de honrar seus compromissos por circunstâncias adversas imprevisíveis (mudança radical na economia, alteração cambial brusca, dificuldades financeiras comprovadas etc.), não há dúvida que se dá a apropriação, porém, nessas circunstâncias, não é indevida (não é indébita). E o crime só se caracteriza quando a apropriação é indébita" (op. cit., p. 54).

(43) CALLEGARI, André Luís. "Considerações sobre o art. 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) - Apropriação indébita previdenciária". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (org.). *Direito penal empresarial*, cit., p. 35.

(44) Idem, ibidem, p. 36-37. Cf., na mesma obra, p. 37 *et seq.*, a abordagem do autor a respeito da inexigibilidade de outra conduta como excludente da culpabilidade.

(45) É impressionante que até hoje sejam oferecidas e recebidas denúncias contra sócios sem poder de gerência ou sem a menor participação na administração fiscal ou contábil da empresa, em

flagrante desrespeito às normas constitucionais e processuais penais. E os argumentos em favor de tamanha aberração são de uma criatividade igualmente impressionante. Só uma questão: por qual razão não podem ser ouvidos os suspeitos num inquérito policial para apurar a provável autoria quando o que está em jogo é "só" um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito: a dignidade da pessoa humana (art. 1.º, III, CF/1988 ( LGL 1988\3 ) )? Isto já não se pode negar, em nossos dias, a estigmatização insita à sujeição ao processo penal e às suas "cerimônias degradantes", expressão consagrada por Luiz Flávio Gomes. Aliás, fala-se hoje, até, em sujeição ao processo penal como "sanção" suficiente e satisfativa, prescindindo-se - obviamente, em alguns casos -, da aplicação da pena, tamanha a carga de sofrimento nela envolvida.

(46) A respeito, recomenda-se a leitura do primoroso trabalho de Clèmerson Merlin CLève: "Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, d , da Lei 8.212/1991. Inconstitucionalidade", RT 736/503 ( DTR 1997\503 ) -532, São Paulo.

(47) Em sentido contrário, cf., *supra*, a ementa do acórdão proferido pelo TRF da 3.ª Reg., no ReCrim 1999.61.06.003103-4, I.ª T., rel. Des. Theotônio Costa, 17.04.2001, DJU de 05.06.2001, p. 924.

(48) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas*: art. 95, d , da Lei 8.212/1991, . Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 110.

(49) *Idem*, *ibidem*, p. 110.

(50) *Idem*, p. 112. A questão não escapou, também, a Andreas Eisele, *verbis*: "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 de arrecadação (por falta de liquidez momentânea ou, ainda, por configurar o conteúdo de um crédito a ser recebido posteriormente, por exemplo). Por este motivo, o conteúdo semântico da elementar 'repassar' refere-se o autor ao art. 168-A, *caput*, do CP ( LGL 1940\2 ) , 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 8.212/91" (op. cit., p. 124).

(51) "Art. 7.º (...) 7. Ninguém deverá ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar".

(52) Pela ausência de antinomia, o minucioso trabalho de Andreas Eisele ( *Apropriação indébita...* cit., p. 133-162).

(53) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 2.782.

(54) CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 387, grifos do original.

(55) *Idem*, *ibidem*, p. 388.

(56) *Idem*. Aliás, pensar de outra forma conduziria à inevitável e absurda conclusão de que, quando o empresário embute no preço de seu produto (mercadoria ou serviço) o custo da energia elétrica, das ligações telefônicas etc. e não paga à companhia elétrica ou telefônica a verba devida, preenchidos os demais requisitos do tipo, estaria praticando o delito de apropriação indébita (art. 168 do CP ( LGL 1940\2 ) ).

(57) EISELE, A. *Apropriação indébita...*, cit., p. 126.

(58) *Idem*, *ibidem*, p. 127.

(59) *Idem*.

(60) *Idem*.

(61) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 4.081.

(62) Cf., no mesmo sentido, v.g.: GOMES, Luiz Flávio, op. cit., p. 80-81, e STOCO, Rui in FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., 4.081 *et seq.*

(63) Entendida como "instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais" (SALOMÃO, Heloisa Estellita, *A tutela penal...*, cit.).

(64) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. "Sanção penal nos crimes contra a ordem tributária". Trabalho apresentado na *I Semana de Estudos sobre ilícitos do Colarinho Branco*, Porto Alegre, 15 a 18.05.2001, inédito.

(65) Em sentido similar, Alberto Silva Franco (op. cit., p. 2.778-2.780) e Rui Stoco (op. cit., p. 4.081). Não compartilham deste entendimento, v.g.: Rodrigo Sánchez Rios, para quem o patrimônio da autarquia é o bem jurídico imediato e o financiamento da Seguridade Social, o bem jurídico mediato (op. cit., p. 36); Luiz Flávio Gomes, entendendo que nos dois novos delitos o bem jurídico tutelado é o patrimônio da previdência social, ou, do INSS (op. cit., p. 80); Cezar Roberto Bitencourt, para quem o bem jurídico tutelado pelo art. 168-A são as fontes de custeio da seguridade social subsistência financeira da previdência social (op. cit., item "bem jurídico tutelado"); Andreas Eisele, entendendo que, no que tange ao art. 168-A, o bem jurídico imediato é a receita do órgão arrecadador (INSS) e o bem jurídico mediato consistiria na prestação dos serviços de previdência social ("Apropriação indébita e...", cit., p. 128).

(66) Referimo-nos, especialmente, à concepção metodológica do bem jurídico, desenvolvida, dentre outros, por Honig, Schwinge e Grünhut. Segundo esta concepção, o bem jurídico seria um instrumento metodológico na fase de interpretação da norma incriminadora, consubstanciando-se no escopo atribuído pelo legislador às disposições penais. Subtrai-se, assim, ao bem jurídico qualquer capacidade crítica e limitadora do poder punitivo, já que, identificado com o escopo da norma, pouco importa qual seja este escopo. Daí a afirmação de Angioni de que "uma das críticas mais freqüentemente opostas à concepção metodológica foi exatamente a do seu positivismo sem limites" (ANGIONI, Francesco. *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*. Milano: Giuffrè, 1983, p. 29).

(67) A respeito da relação entre estes postulados e a tutela penal do "fenômeno tributário", cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita, *A tutela penal...*, cit.

(68) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo, "Sanção penal...", cit.

(69) FIANDACA, Giovanni. "Il bene giuridico come problema teorico e come criterio di politica criminale", *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, p. 72, 1982.

(70) RODRIGUES, Anabela Miranda. "Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal". In PODVAL, Roberto (org.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo RT, 2001. p. 181.

(71) Por esta razão é que entendemos que o bem jurídico-penal tutelado neste âmbito não pode ser identificado como patrimônio público, esfera dentro da qual a extrafiscalidade perde toda a sua relevância, especialmente sob a modalidade dos estímulos fiscais.

(72) Estimada em 6,56% do PIB, para 2001, segundo o Relatório de Avaliação das Estimativas da Receita - Anexo ao Parecer Preliminar sobre o Projeto de Lei 17, de 2000 - CN, que "Estima a Receita e fixa a Despesa da União para o exercício financeiro de 2001". Congresso Nacional, Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, relatoria Geral do Orçamento para 2001, p. 15.

(73) GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 151.

(74) Para que se tenha uma idéia de sua representatividade, a receita tributária oriunda das contribuições sociais para 2001 é estimada em 6,94% do PIB e das contribuições previdenciárias em

5,41% do PIB (Relatório de Avaliação das Estimativas da Receita - Anexo ao Parecer Preliminar sobre o Projeto de Lei 17, de 2000 - CN, que "Estima a Receita e fixa a Despesa da União para o exercício financeiro de 2001". Congresso Nacional, Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, relatoria Geral do Orçamento para 2001, p. 15).

(75) Esta norma está se refletindo nas leis orçamentárias anuais que têm destinado recursos do orçamento fiscal da União para o orçamento da Seguridade Social. Especificamente para 2001, o art. 4.º, par. ún., da Lei 10.171/2001, determina que: "Do montante fixado no inc. II deste artigo para o Orçamento da Seguridade Social, parcela de R\$ 8.460.827.969,00 (oito bilhões, quatrocentos e sessenta milhões, oitocentos e vinte e sete mil, novecentos e sessenta e nove reais) será custeada com recursos do Orçamento Fiscal".

(76) Em que pese sua questionável constitucionalidade sob o ponto de vista tributário, justamente por seu contraste com o disposto no art. 167, IV, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) .

(77) Este não parece ser o único vício de inconstitucionalidade que pesa sobre o dispositivo do Código Penal ( LGL 1940\2 ) , que, na verdade, parece desafiar a norma contida no art. 5.º, LXVII, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) e que veda a prisão por dívida. Aliás, sob este aspecto, sequer a conduta típica descrita no art. 2.º, II, da Lei 8.137/1990, escaparia ao vício. Mas este é um tema que merece um estudo próprio, incabível nos limites deste pequeno texto. Sobre o assunto, recomenda-se a leitura do trabalho, já indicado, de Clèmerson Merlin Clève.

(78) Cofins: contribuição social de financiamento da Seguridade Social, 3% sobre o faturamento mensal (destinada à Seguridade Social como um todo); PIS-Pasep: seguro-desemprego e abono salarial (art. 239 da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ) que é uma contribuição social para a Seguridade Social e de intervenção no domínio econômico (40% serão destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES - art. 239, § 1.º); CSSL: Contribuição social sobre o lucro, 9% sobre o lucro líquido, contribuição de Seguridade Social (Lei 8.212/1991 e art. 195 da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ); CPMF: Contribuição provisória sobre movimentações financeiras, contribuição de Seguridade Social (com a Emenda 31 o adicional de 0,08% irá para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza); Salário educação: contribuição social destinada à educação, e não à Seguridade Social (art. 212, § 5.º, da CF/1988 ( LGL 1988\3 ) ); Sesc, Senai, Sebrae (sistema "S"): contribuições de interesse de categorias.

(79) Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, "há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I - A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada; II - A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas (...); III - A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; IV - A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente; V - A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita" ( *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. atual. São Paulo : Malheiros, 1993. p. 47-48, grifamos).

(80) CONRADO, Paulo César, op. cit., p. 40-41.

(81) TEIXEIRA, Francisco Dias, op. cit., p. 7.

(82) Cf. *Informativo STF 22*, 1996.

(83) STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. "As causas de extinção ...", cit., p. 296.

(84) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Sanção penal...*, cit.

(85) ANGIONI, Francisco, op. cit., p. 164.

(86) Idem, ibidem, p. 165.



(87) BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 1996. p. 89.

(88) *Idem*, *ibidem*, p. 98 *et seq.*

(89) Cf., com farta indicação bibliográfica e jurisprudencial: AGUARDO CORREA, Teresa. *El principio de proporcionalidad en derecho penal*. Madrid: Edersa, 1999, especialmente p. 282 *et seq.*

(90) FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Trad. Perfécto Andrés Ibáñez *et alii*. 3. ed. Madrid: Trotta, 1998. p. 399.

(91) *Idem*, *ibidem*, p. 402, grifamos.

(92) Não é possível, frise-se, "suprimir" ou "reduzir" uma contribuição social previdenciária - como, de resto, nenhum tributo -, por meio das condutas descritas nos diversos incisos do art. 337-A, pois a supressão ou redução de um tributo qualquer só pode ser feita por meio de lei. No lugar de "contribuição social previdenciária", leia-se "quantia devida a título de contribuição social 'previdenciária'".

(93) Nos restringimos à comparação entre os arts. 1.º da Lei 8.137/1990 e 337-A do CP ( LGL 1940\2 ) e os arts. 2.º, II, da Lei 8.137/1990, e 168-A do CP ( LGL 1940\2 ) , em virtude a equivalência de dois elementos da construção típica (fraude e lesão). O mesmo não foi feito em relação ao disposto no inc. I do art. 2.º desta lei, tendo em vista que, neste caso, o fundamento da pena mais branda é desnecessidade do resultado lesivo (sendo um crime de resultado cortado), não guardando relação, portanto, com os critérios que (des)fundamentam a disparidade do tratamento dado nas hipóteses analisadas.

(94) As conseqüências destas ponderações não se limitam à inconstitucionalidade do disposto no art. 168-A, *caput* e § 1.º, mas se estendem, igualmente, à disciplina das causas de exclusão da punibilidade inseridas pelos arts. 168-A e 337-A do CP ( LGL 1940\2 ) . Neste sentido, confira-se: SALOMÃO, Heloisa Estellita, "Novos crimes...", *cit.*, p. 82-88.