

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET**

**PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E PENAL NO CRIME DE APROPRIAÇÃO  
INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA  
A Fatal de Retenção Gera Atipicidade da Conduta**

**GUSTAVO NASCIMENTO FIUZA VECCHIETTI**

**FLORIANÓPOLIS, 2008**

**GUSTAVO NASCIMENTO FIUZA VECCHIETTI**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E PENAL NO CRIME DE APROPRIAÇÃO  
INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA  
A Falta de Retenção Gera Atipicidade da Conduta**

Trabalho apresentado como requisito parcial para a  
conclusão do **Curso de Especialização  
Profissionalizante em Direito Tributário**, realizado  
por Machado Advogados Associados e Consultores de  
Florianópolis Santa Catarina, em parceria com o  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

**FLORIANÓPOLIS, 2008**

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Grande Arquiteto do Universo, pela oportunidade de crescimento;

Aos mestres, que com tanta paciência proporcionaram memoráveis momentos de reflexão;

À minha filha Giulia da qual furtei inúmeras horas de lazer e convivência.

## **DECLARAÇÃO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro para os devidos fins e para quem interessar, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, a Coordenação do Curso de Especialização em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

Florianópolis, março de 2008.

Gustavo Nascimento Fiuza Vecchiatti

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	04
<b>1 ANÁLISE DAS EXPRESSÕES</b> .....	05
1.1 Palavras Iniciais .....	05
1.2 Conhecimento, Linguagem e Direito .....	05
1.3 A Diferença entre Ciência do Direito e Direito Positivo .....	06
1.4 Dimensão da Expressão “Normas Jurídicas” .....	09
1.5 Inexistência de Diferenciação entre Validade e Existência dos Textos do Direito Positivo .....	10
1.6 Delimitação das Expressões Validade, Vigência e Eficácia (Jurídica, Técnica e Social) da Norma Jurídica Tributária .....	11
1.7 Noção de Sistema .....	12
<b>2 ANÁLISE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA</b> .....	14
2.1 Conceito e Alcance de Crime .....	14
2.2 O Antecedente de o Conseqüente da Norma Penal .....	15
<b>3 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA</b> .....	17
3.1 O Direito Positivo .....	17
3.2 Responsabilidade Tributária e Responsabilidade Penal .....	17
3.3 O Inciso I do Artigo 137 do Código Tributário Nacional .....	20
<b>4 A RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 168-A DO CÓDIGO PENAL</b> .....	21
4.1 A Influência do Artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 no Crime de Apropriação Indébita Previdenciária .....	21
4.2 O Artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991 e o Crime de Apropriação Indébita Previdenciária .....	22
4.3 O Princípio Penal da Materialização do Fato e os Equívocos Causados pelo Uso da Analogia na Esfera Penal em Razão do Disposto no Artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991 .....	23
<b>CONCLUSÃO</b> .....	28
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	29

## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por escopo abordar uma questão que não tem mostrado grande preocupação por parte da doutrina<sup>1</sup>, entretanto já fora objeto de apreciação pelo Poder Judiciário.

O objetivo do presente estudo é proceder à diferenciação entre responsabilidade tributária e responsabilidade penal perante os débitos da sociedade. Mais especificamente, há intuito de demonstrar que a responsabilidade tributária é diferente da responsabilidade pelo ilícito tributário que, por sua vez, é diversa da responsabilidade penal.

Adentrando no tema da responsabilidade há a pretensão de se analisar o crime de apropriação indébita previdenciária, focando na atipicidade da conduta quando não ocorre retenção das contribuições daquela natureza.

Por fim, será efetuado confronto entre o artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991, artigo 168-A do Código Penal e artigos 2º e 13 do mesmo *Codex*, os quais apresentam o princípio da materialização do fato na esfera penal.

## 1 ANÁLISE DAS EXPRESSÕES

---

<sup>1</sup> BECHO, Renato Lopes, *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, São Paulo, Dialética, 2000, p. 143).

## 1.1 PALAVRAS INICIAIS

Todo estudo, para que possa ser adequadamente compreendido, deve ser estruturado em premissas.

É por essa razão que se faz necessário demonstrar a metodologia a ser utilizada e que corresponde àquela mais adequada para análise do tema. Para tanto, utilizar-se-á, neste ensaio, as lições exaradas através do posicionamento de Lourival Vilanova, Paulo de Barros Carvalho e do memorável Alfredo Augusto Becker, juristas que implementaram e aprofundaram o estudo do Direito, trazendo, diretamente, esclarecimentos ao Direito Tributário.

## 1.2 CONHECIMENTO, LINGUAGEM E DIREITO

O início da análise, e que corresponderá à melhor exegese conferida ao tema, deve ser efetuado com base em explicações acerca da utilização dos termos conhecimento e linguagem, e o que estas duas expressões podem fazer para aclarar o complexo Sistema do Direito Positivo. A linguagem, entendida como a capacidade de comunicação por meio de signos, começou a ter relevância para o estudo do Direito com a chamada fase do “giro lingüístico”, especificamente com a publicação da obra *Tractatus Lógico-Philosophicus* de Ludwig Wittgenstein.

A principal alteração no estudo do Direito ocorreu porque a linguagem sobrepôs-se à realidade, tornando-se independente. Essa situação começa a explicar porque o Direito cria a sua própria realidade. A sobreposição da linguagem sobre a realidade é explicada com a delimitação da diferença existente entre fatos e eventos.

Os eventos referem-se aos acontecimentos efetivamente externados no mundo fenomênico, enquanto os fatos são os relatos desses fenômenos, aos quais se possibilita o acesso. Estas elucidações são indispensáveis para a correta compreensão do tema, já que, o Direito cria suas próprias realidades, mas a realidade criada tem origem nos eventos. Os acontecimentos correspondem a fatos complexos, cuja ocorrência se efetua em processo comunicacional. É a relação entre linguagem do sujeito cognoscente e a linguagem do sujeito

destinatário sobre a linguagem do objeto (enunciado). O Professor Tárek Moysés Moussallem<sup>2</sup> tem o mesmo entendimento àquele até o momento sustentado.

O homem tem acesso apenas aos fatos (eventos relatados através de linguagem). Como os fatos dependem de interpretação, poderá haver distorções em decorrência de uma exegese equivocada. Moussallem<sup>3</sup> explica que a importância de entender a realidade humana como continuidade lingüística permite a compreensão do próprio homem e do Direito, pois ambos não laboram com acontecimentos, mas apenas com interpretação ou versão dos mesmos.

Toda essa exposição tem como objetivo demonstrar que a mais importante das fases de todo o processo comunicacional ocorre quando os eventos são relatados em linguagem, pois o Direito somente atua sobre os fatos, jamais sobre eventos.

### 1.3 A DIFERENÇA ENTRE CIÊNCIA DO DIREITO E DIREITO POSITIVO

Após esclarecer a importância da utilização da linguagem no estudo do Direito, a questão que merece acolhida, no presente momento, é a diferenciação existente entre Direito Positivo e Ciência do Direito. Esta diferenciação será de fundamental importância para se determinar o exato alcance do que seja norma jurídica, Sistema do Direito Positivo e, ao final, permitir que se tenha condição de avaliar se determinado texto pode ou não surtir efeitos no mundo fenomênico, o que lhe determina, ou não, validade, vigência e eficácia.

A conceituação do Direito Positivo deve ser efetuada através da análise dos elementos que integram o próprio Direito, ou seja, é preciso analisar a sua estrutura, para compreender porque o Direito é uma exigência social para, depois, poder conceituá-lo e, conseqüentemente, entendê-lo.

Miguel Reale, um dos juristas que mais contribuiu para o desenvolvimento e aprimoramento da teoria tridimensional, desempenhou a difícil atribuição de identificar os elementos do Direito. O ínclito jurista concluiu que o Direito é constituído de três elementos fundamentais: fato, valor e norma. Sempre que se concretizar um negócio jurídico, existirá um fato subjacente (econômico, geográfico etc.). Do mesmo modo, onde esse fenômeno estiver presente, haverá um valor, conferindo significação a esse fato. Por fim, estará presente uma regra, a qual representará a relação ou medida que integra o elemento fato ao elemento valor. Os elementos fato, valor e norma devem coexistir em uma unidade concreta, não

---

<sup>2</sup> *Fontes do Direito Tributário*, Max Limonad, 2001, p. 29.

<sup>3</sup> *Op. cit.*, p. 28.

mantendo existência separados uns dos outros. Ou melhor, os três elementos se exigem reciprocamente determinando que a vida do Direito resulta da interação dinâmica e dialética dos mesmos. Essas regras são provenientes da vontade da sociedade e instrumentalizam-se de acordo com as exigências dos povos. Em que pesem as sempre brilhantes ponderações do mestre ora citado, o Direito não é mais do que norma. Pura e simplesmente norma. Isso ocorre porque, em razão do que se dispôs no item 1.2, os eventos (fatos não revestidos de linguagem), não podem ser disciplinados pelo Direito. E é possível citar, como exemplo, o evento de que, um cidadão, conduzindo seu veículo, pode infringir as normas de trânsito, não parando no semáforo quando assim for solicitado; a menos que o evento seja devidamente relatado em linguagem, nenhuma consequência será acometida ao condutor do veículo. É preciso, no caso, que uma autoridade competente possa notificá-lo de que, em local certo, numa determinada data e horário, pelo descumprimento do antecedente de norma jurídica há uma sanção. É por essa razão que os eventos e os valores são situações pré-existentes ao Direito, o qual somente surgirá com o relato dos mesmos através da linguagem competente.

A compreensão de que o Direito é norma, enseja a conceituação do que se deve entender pelo conjunto de textos legais publicados. Esse amontoado de dispositivos tem a denominação de Direito Positivo. Mas para que haja um Direito Positivo, há, igualmente, a necessidade de uma Ciência que possa analisá-lo, à qual se denomina Ciência do Direito. O nascimento da Ciência do Direito ocorreu quando juristas romanos previram e disciplinaram a conduta intersubjetiva, subordinando-a a classes, gêneros, espécies e tipos de comportamentos através de estudos de lógica dos filósofos gregos<sup>4</sup>. Por isso, a Ciência do Direito pode ser conceituada como sendo aquela que descreve, ordena, hierarquiza e oferece os conteúdos de significação do Direito Positivo.

Perante os conceitos ora apresentados, que têm como fonte a doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>5-6</sup>, há que se determinar diferentes linguagens entre o Direito Positivo e a Ciência do Direito. Ao Direito Positivo compete a linguagem prescritiva, pois seu discurso emana do legislador que, por sua vez, utiliza a linguagem técnica. A Ciência do Direito, que descreve e, principalmente, determina o sentido da norma jurídica, só poderá ter uma linguagem descritiva. Assim sendo, a diferença encontrada entre as linguagens da Ciência do Direito e do Direito Positivo reside no fato de que uma prescreve o objeto (Direito Positivo) enquanto a outra explica tal prescrição (Ciência do Direito).

---

<sup>4</sup> REALE, Miguel, *Introdução ao Estudo do Direito*, 22ª ed., Saraiva, 1995, p. 186.

<sup>5</sup> *Curso de Direito Tributário*, 14ª ed., Saraiva, 2002, pp. 1-13.

<sup>6</sup> *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 2ª ed., Saraiva, 1999, pp. 7-30.

No Direito Positivo podem existir contradições, enquanto na Ciência do Direito essa característica não é observada. Essas contradições, contudo, podem impedir que determinada hipótese esteja imbuída de eficácia técnica, fazendo com que não possa regular condutas e impor conseqüências, ou seja, se tal contradição afrontar texto de hierarquia superior, não poderá ser utilizada por qualquer dos sujeitos da relação jurídica.

A reunião de todos os textos legais culmina em um complexo integrado de elementos relacionados entre si. Há integralização desses elementos através de relações de coordenação e de subordinação hierárquica. A relação de subordinação hierárquica, porém, nem sempre é observada pelo legislador eis que os textos hierarquicamente superiores foram assim estruturados para que possuam como conteúdo, direitos que foram consagrados como de maior relevância para a regulamentação do convívio social.

No que tange especificamente ao Direito Tributário, é possível observar que uma série de direitos fundamentais foram inseridos na Constituição Federal de 1988 sob a denominação de Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, constituindo cláusulas pétreas, conforme determina o seu artigo 60. Estes direitos foram erigidos a dogmas constitucionais porque a própria sociedade entendeu que tais direitos devem corresponder à sustentação do Estado Democrático, não sendo possível alterá-los por mera liberalidade do Poder Constituinte Derivado. Alguns dos muitos direitos atribuídos aos sujeitos passivos da relação tributária estão externados através dos princípios constitucionais (legalidade, anterioridade, confisco, segurança jurídica, publicidade, moralidade administrativa etc.), representando tanta importância que foram inseridos na Carta Fundamental ao lado de questões como a impossibilidade de abolir a forma federativa, separação dos poderes e voto secreto.

Nem sempre é possível, contudo, manter o Sistema em harmonia. Há inúmeras contradições no Direito Positivo. Há normas hierarquicamente inferiores à Constituição Federal que possuem dispositivos afrontando o texto superior, em verdadeiro detrimento dos direitos constitucionalmente consagrados. É o que se observa, por exemplo, com a legislação do REFIS Federal, que prevê uma forma sumária de exclusão das empresas optantes do programa, onde todo o processo administrativo tramita sem a anuência da parte interessada e a mesma só toma conhecimento da sua efetiva exclusão pela Internet. Essa prática, instituída por normas administrativas (expedidas por uma só pessoa), afronta uma série de princípios constitucionais como, por exemplo, o princípio do contraditório, ampla defesa, publicidade, segurança jurídica e legalidade. É por esta razão que o Direito Positivo admite antinomias.

De outra sorte, as contradições não podem ser encontradas na Ciência do Direito. Tal impossibilidade decorre dos seus próprios objetivos, quais sejam, descrever, ordenar,

hierarquizar e oferecer os conteúdos de significação do Direito Positivo. Exemplo que pode ser mencionado refere-se à criação e cobrança do Encargo de Capacidade Emergencial, espécie do gênero Adicional Tarifário Específico, criado pela Medida Provisória nº 14/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.438/2002. Até o presente momento, duas vezes se levantaram para discutir a natureza jurídica da expressão. Os sujeitos passivos da relação tributária entendem que estão diante de um novo tributo enquanto o sujeito ativo insurge-se fervorosamente no sentido oposto, afirmando que sua natureza jurídica é de tarifa pública. Não se têm dúvidas quanto à possibilidade do mencionado Encargo ser tributo ou tarifa, não comportando as duas concepções simultaneamente. Não há como conferir validade às duas descrições e hierarquizações de forma simultânea, pois a coexistência de dois posicionamentos opostos destrói a consistência interior do conjunto, esfacelando o Sistema.

Toda essa demonstração quer significar que, ao final, compete à doutrina e jurisprudência detectar e combater as inúmeras antinomias existentes nos textos do Direito Positivo, razão pela qual, somente os dispositivos legais que estiverem em consonância com todo Sistema poderão gerar direitos e imputar obrigações.

#### 1.4 – DIMENSÃO DA EXPRESSÃO “NORMAS JURÍDICAS”

O conceito da expressão ora analisada foi apresentado por Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup>, para quem a norma jurídica é a significação que se obtém a partir da leitura dos textos do Direito Positivo. As lições do mestre são dignas de reprodução, *in verbis*:

“A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captada pelos sentidos. Vejo os símbolos lingüísticos marcados no papel, bem como ouço a mensagem sonora que me é dirigida pelo emissor da ordem. Esse ato de apreensão sensorial propicia outro, no qual associo idéias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição.”.

É preciso deixar claro que o texto sempre será do Direito Positivo e é representado pelos símbolos lingüísticos marcados no papel. É extremamente útil ao exegeta que diferencie norma jurídica de texto do Direito Positivo porque nem sempre um só texto terá condições de regular a conduta humana, sendo, por conseguinte, necessário que vários outros devam ser introduzidos no ordenamento para que o legislador possa externar sua verdadeira intenção. A

---

<sup>7</sup> *Op. cit.*, p. 8.

razão dessa assertiva está em que a norma jurídica é um juízo hipotético-condicional formada por várias acepções.

Com essa atitude, é indispensável que o intérprete tenha uma visão sistemática de todo o Direito Positivo e que o confronto com os princípios norteadores do Estado Democrático para que possa obter a significação mais adequada e, principalmente, para poder determinar se a pretensão de um sujeito está investida de eficácia, vigência e validade.

Na verdade, toda essa análise descritiva do texto (prescritivo) corresponde à norma jurídica.

### 1.5 A INEXISTÊNCIA DE DIFERENCIAÇÃO ENTRE VALIDADE E EXISTÊNCIA DOS TEXTOS DE DIREITO POSITIVO

A validade da norma jurídica, de proposição prescritiva, é o vínculo estabelecido entre a mesma e um determinado Sistema do Direito posto. Uma norma é válida quando pertence a determinado Sistema. Esse é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>.

Assim sendo, ou a norma existe e é válida, ou não existe. O que se deve entender por validade é que vai definir a possibilidade de uma norma existir perante determinado Sistema, ou não. Essa situação será abordada no item seguinte, para melhor análise da matéria, sendo comparada com as delimitações de vigência e eficácia.

### 1.6 DELIMITAÇÃO DAS EXPRESSÕES VALIDADE, VIGÊNCIA E EFICÁCIA (JURÍDICA, TÉCNICA E SOCIAL) DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A delimitação dos conceitos ora apresentados tem grande relevância para a análise desempenhada já que após ficarem devidamente esclarecidas as diferenças existentes entre os conceitos, faz-se indispensável verificar se os textos do Direito Positivo apresentados para regulamentar as condutas dos sujeitos passivos podem externar efeitos no mundo fenomênico.

Desse modo, demonstram-se, de forma sintética, os conceitos de cada uma das expressões relatadas no *caput* deste item: a) validade é o vínculo estabelecido entre a norma jurídica de proposição prescritiva e um determinado sistema do Direito posto; b) vigência deve ser entendida como a propriedade de propagação de efeitos tão logo ocorram no mundo

---

<sup>8</sup> Curso *cit.*, p. 79.

fenomênico os eventos prescritos no texto do Direito Positivo; c) eficácia jurídica é a própria causalidade jurídica, ou seja, um vínculo de aplicação segundo o qual, ocorrendo o fato jurídico, instala-se a relação, igualmente jurídica (é o processo pelo qual se efetivando os fatos previstos no antecedente, projetam-se os efeitos prescritivos no conseqüente); d) eficácia técnica é a condição de fazer com que acontecimentos descritos no plano real-social possam irradiar efeitos jurídicos; e) a ineficácia técnico-sintática deve ser entendida quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento pela ausência de regras de superior hierarquia ou pela existência de norma inibidora de sua incidência; f) a ineficácia técnica-semântica ocorrerá quando dificuldades de ordem material impeçam a configuração em linguagem competente do evento previsto, quando dos efeitos para a mesma estipulada; g) eficácia social ou efetividade refere-se aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada (sempre que as condutas prescritivas forem fielmente cumpridas, haverá eficácia social).

Os conceitos acima apresentados, que foram aprofundados por Paulo de Barros Carvalho, permitem demonstrar cabalmente que um texto legal pode ser válido (existente), mas contrariar uma série de outros dispositivos, de superior hierarquia. A conseqüência dessa situação reside em impedir que determinado texto do Direito Positivo possa irradiar efeitos no mundo fenomênico.

## 1.7 NOÇÃO DE SISTEMA

Para que seja possível dar continuidade às premissas eleitas neste estudo, é indispensável esclarecer o que se deve compreender por Sistema que, em apertada síntese, é o conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada. Mas não é só isso, pois no Sistema do Direito Positivo, as normas criam normas e o conjunto delas é que forma o Sistema. Por essa razão, a simples definição de Sistema não se aplica, como um todo, ao Direito Positivo e, assim, merece uma análise mais pormenorizada.

As normas do Direito Positivo se dispõem através de estrutura hierarquizada cuja fundamentação e derivação operam-se nos aspectos material e formal. Essa característica permite o dinamismo fazendo com que ele próprio possa regravar sua criação e transformações. O Sistema da Ciência do Direito estuda o Direito Positivo como se este último fosse uma

pirâmide, tendo no ápice a norma hipotética fundamental, cuja função é legitimar a norma constitucional, outorgando-lhe validade sintática. Para tanto, utiliza linguagem eminentemente descritiva. O Sistema do Direito Positivo possui algumas características que merecem citação, dentre as quais se destacam: está posto em linguagem na sua função prescritiva; os enunciados são tidos como válidos ou não-válidos; a lógica aplicável é a Lógica Deontica; está isento de contradição no plano sintático, mas passível nos planos semântico e pragmático; está dotado de unicidade. Difere, portanto, do Sistema nomoempírico da Ciência do Direito, o qual possui as seguintes características mais acentuadas: é vertido em linguagem na sua função descritiva; os enunciados são tidos como verdadeiros ou falsos; não se aplica a Lógica Deontica, mas apenas a Alética ou Apofântica.

Por estes motivos, existem três Sistemas, na verdade subsistemas, pertinentes ao Direito Positivo, os quais permitem a aplicação das suas disposições da forma mais adequada possível: subsistema das formulações literais (S1); subsistema de significações isoladas dos enunciados prescritivos (S2); e subsistema das normas jurídicas como unidades de sentido obtidas através da junção de significações organizadas através de arquétipo formal de implicação (S3). Os subsistemas S1, S2 e S3 têm especial importância para a integração do Sistema. O trajeto de elaboração de sentido, tendo em vista a montagem de uma unidade devidamente integrada no ordenamento posto, parte do encontro com o plano de expressão, onde estão os suportes físicos dos enunciados prescritivos<sup>9</sup>. Esse é o subsistema S1. No subsistema S2, o intérprete lida com os enunciados isoladamente compreendidos. O primeiro trabalho é encontrar as significações de base. Após terminar o labor inerente ao subsistema S2, o intérprete terá diante de si um conjunto respeitável de enunciados, cujas significações já foram produzidas e permanecem à espera de novas junções que ocorrerão em outro subsistema<sup>10</sup>. No subsistema S3 todo o trabalho está direcionado a compor unidades lógicas determinadas pela presença inafastável das estruturas condicionais.

A aplicação correta e coerente dos três subsistemas implica em permitir ao exegeta que tenha condições de aferir a existência de eficácia e vigência ao texto do Direito Positivo. A validade deve ser a última característica analisada, pois corresponde ao resultado da ocorrência da eficácia e vigência. Para que o dispositivo legal esteja vinculado, ou melhor, inserto no Sistema do Direito Positivo, é preciso que tenha eficácia e vigência. É exatamente

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *Curso cit.*, p. 125.

<sup>10</sup> *Op. cit.*, *loc. cit.*

esse o entendimento do jurista Edmar Oliveira Andrade Filho<sup>11</sup>, manifestando-se do modo abaixo transcrito, *in verbis*:

“Norma jurídica é um conceito relacional. Uma norma só existe (e é válida) se pertence a um sistema, isto é, se guarda congruência formal e material com outras normas de escalão superior deste mesmo sistema, ou, dizendo de outro modo, se mantém relação de pertinencialidade com aquele dado sistema.”.

O Direito Positivo permite contradições que somente serão elididas pelos Poderes competentes (Executivo, Legislativo ou Judiciário). É por essa razão que inúmeros dispositivos tidos como inconstitucionais ainda são válidos, já que não retirados do ordenamento por um dos Poderes mencionados. A análise das situações fáticas através da utilização dos subsistemas S1, S2 e S3 culmina em permitir ao intérprete a utilização do método sistemático de aplicação do Direito. Aliás, de grande valia é esta observação já que os demais métodos, se utilizados isoladamente, poderão facilmente acarretar prejuízos irreversíveis a um dos sujeitos da relação jurídica.

Concordando com o posicionamento até o momento firmado, Cristiano Carvalho<sup>12</sup> entende ser o Sistema do Direito Positivo distinto daquele conceito puro e simples de Sistema, não comportando a mera aglutinação de seus elementos. Como o Direito Positivo é composto por normas jurídicas, deverá coexistir não como um todo, mas sim como a individualidade de suas partes.

## **2 ANÁLISE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

### **2.1 CONCEITO E ALCANCE DE CRIME**

O conceito mais difundido de crime, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, é o de ser um fato típico e antijurídico<sup>13</sup>. O fato típico é todo comportamento humano (positivo ou negativo), que provoca um resultado. Tal comportamento deve estar descrito no Direito Positivo como infração. A decorrência dessa conceituação determina que o fato somente será típico quando composto por quatro elementos<sup>14</sup>: a) conduta humana culposa ou dolosa; b) resultado (exceto nos crimes de mera conduta); c) nexos de causalidade entre a conduta e o resultado (salvo nos crimes de mera conduta e formais); e d) enquadramento do fato material

<sup>11</sup> *Infrações e Sanções Tributárias*, 1ª ed., Dialética, 2003, p. 14.

<sup>12</sup> *Curso de Especialização em Direito Tributário cit.*, pp. 868-9.

<sup>13</sup> JESUS, Damásio E. de, *Direito Penal*, 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 1º Volume, 1995, p. 133.

<sup>14</sup> *Op. cit.*, pp. 136 e seguintes.

(conduta, resultado e nexa), a uma norma penal incriminadora. Ausente *qualquer* desses elementos, o fato deixa de ser típico.

Segundo o Professor Damásio E. de Jesus, além do fato típico, para que se tenha um crime, é preciso haver antijuridicidade, cujo conceito está assim estruturado<sup>15</sup>:

“A antijuridicidade é a relação de contrariedade entre o fato típico e o ordenamento jurídico. A conduta descrita em norma penal incriminadora será ilícita ou antijurídica quando não for expressamente declarada lícita. Assim, o conceito de ilicitude de um fato típico é encontrado por exclusão: é antijurídico quando não for declarado lícito por causas de exclusão da antijuridicidade (CP, art. 23, ou normas permissivas encontradas em sua parte especial ou em leis especiais).”

Após essas considerações acerca do conceito de crime, é preciso, antes de adentrar na análise do artigo 168-A do Código Penal, verificar a estrutura da norma penal, para que o assunto possa ser aclarado, sem deixar margem a dúvidas.

De acordo com as lições de Luiz Regis Prado<sup>16</sup>, a norma penal possui duas estruturas (antecedente e conseqüente), assim descritos:

“Do ponto de vista lógico-formal, estrutura-se a norma penal basicamente como uma proposição condicional, composta de dois elementos: hipótese legal, previsão fática ou antecedente (tipo legal = modelo de conduta) e conseqüência jurídica ou efeito (sanção penal = pena/medida de segurança). Isso quer dizer que é uma proposição hipotética, afirmando um *dever-ser* condicionado pelo preceito legal.”

Outra questão que merece atenção se refere ao exato alcance do tipo penal que, novamente nas palavras de Luiz Regis Prado<sup>17</sup>, é a descrição abstrata de um fato real que a lei proíbe. É o modelo, o esquema conceitual da ação ou da omissão vedada, dolosa ou culposa. Para Heleno Cláudio Fragoso<sup>18</sup>, o tipo pode constituir-se apenas com base na ação (o que caracteriza os crimes ditos formais) ou pode referir-se a um determinado resultado exterior (crimes materiais).

Feitas essas considerações, o tema já pode ser enfrentado.

## 2.2 O ANTECEDENTE E O CONSEQÜENTE DA NORMA PENAL

O artigo 168-A do Código Penal, está assim estruturado:

---

<sup>15</sup> *Op. cit., loc. cit.*

<sup>16</sup> *Curso de Direito Penal Brasileiro*, 5ª ed., São Paulo, RT, 2004, p. 180.

<sup>17</sup> *Op. cit.*, p. 363.

<sup>18</sup> *Lições de Direito Penal*, 16ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2004, p. 199.

“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.

§ 1º. Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

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

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

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

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.”.

Somente com a vinculação exata dos fatos à norma será possível obter o antecedente ou hipótese legal (tipo). E, havendo um antecedente devidamente constituído, será possível, igualmente, fazer surgir um conseqüente, perfazendo a estrutura completa da norma penal. Não havendo antecedente, inexistente norma penal e os fatos desempenhados pelo sujeito passivo jamais poderão ser reprimidos, porquanto de crime não se trata. Qualquer tentativa de punir um cidadão sem a existência justa e perfeita de uma norma penal, enseja afronta direta aos princípios constitucionais, verdadeiras garantias e direitos dos cidadãos.

O antecedente da norma penal é composto, sempre, por um verbo (no infinitivo), mais um complemento. No caso em tela, o antecedente é composto pelo verbo “deixar de repassar” e pelo complemento “contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”.

O estudo ora apresentado tem como objetivo delimitar o campo de incidência dessa norma àquele que tem a capacidade para ser responsabilizado, diferenciando o responsável tributário do responsável pelo ilícito tributário e, ainda, do responsável penal.

### **3 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 O DIREITO POSITIVO**

Os artigos 121 a 138 do Código Tributário Nacional demonstram o suporte físico onde se encontram os postulados sobre a questão da sujeição passiva tributária.

É possível observar no artigo 121 que há duas figuras importantes na questão da sujeição passiva, quais sejam, contribuinte e responsável.

É preciso atentar, ainda, aos artigos 134 e 135 do *Codex*, que mencionam terceiras pessoas responsáveis pelos créditos tributários, observadas determinadas situações específicas, tais como omissões, exercício de administração com excesso de poderes etc., além do artigo 137, o qual define a responsabilidade pessoal do agente.

Sobre o suporte físico ora apresentado é que se farão digressões no presente capítulo.

#### **3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E RESPONSABILIDADE PENAL**

O artigo 137 do Código Tributário Nacional<sup>19</sup> elenca uma série de situações que ensejam a responsabilidade pessoal do agente, fundada na responsabilização subjetiva.

A responsabilidade tributária deve ser imputada apenas ao sujeito passivo da respectiva obrigação, podendo ser contribuinte ou responsável, nos moldes do que determina o artigo 121 acima citado. Há, no Código, a figura do responsável decorrente do cometimento de um ilícito tributário, o qual pode ser o próprio sujeito passivo ou um terceiro.

O fato jurídico tributário culmina com a aplicação da responsabilidade tributária, sendo certo que a ilicitude é irrelevante para caracterização dessa modalidade. Nesse caso, o único requisito necessário para se ter a responsabilização, é a ocorrência do fato jurídico relevante a este ramo do Direito.

A responsabilização pelo cometimento de um ilícito tributário, como a própria denominação afirma, requer a prática de um ato vedado pelo Direito, ou seja, requer uma infração à legislação tributária. Pode ocorrer que um mesmo ato ilícito enseje a responsabilização tributária e a penal, ou seja, de um ato poderá ocorrer a responsabilização em duas áreas do Direito (Penal e Tributária).

Sobre a questão de um mesmo ato poder gerar responsabilização tanto na área tributária quanto penal, Hugo de Brito Machado<sup>20</sup> doutrina que tal atitude faria surgir um verdadeiro *bis in idem*, o que é vedado pelo Direito Positivo. Demonstra o mestre, contudo, que tal prática tem sido acolhida tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência. São suas as palavras, *litteris*:

“A rigor não devem existir duas sanções para o mesmo ilícito, mas em nosso ordenamento jurídico o *bis in idem* é muito freqüente e tem sido pacificamente admitido pela doutrina e pela jurisprudência. Seja como for, em se tratando de responsabilidade e de sanções em matéria tributária, duas distinções são necessárias à compreensão adequada das questões que podem ser postas. Uma, a distinção entre a responsabilidade tributária, ou responsabilidade pelo tributo, e a responsabilidade decorrente do ilícito tributário, ou responsabilidade pelas penalidades em matéria tributária. A outra, a distinção entre responsabilidade decorrente do ilícito administrativo tributário, e a responsabilidade decorrente do ilícito penal tributário.” – os grifos fazem parte do original.

---

<sup>19</sup> “Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”.

<sup>20</sup> *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume II, São Paulo, Atlas, 2004, pp. 622/3.

Resta evidente que o Sistema do Direito Positivo, em especial no que pertine às normas jurídicas tributárias, disciplina, rege e cria obrigações eminentemente tributárias (principais e os deveres instrumentais). Havendo ações ou omissões que culminem no não cumprimento (total ou parcial) dessas obrigações, estará perfectibilizada a infração fiscal. A consequência imediata ao descumprimento dessas obrigações gera uma penalidade de ordem meramente pecuniária, a ser determinada pela autoridade administrativa, através do competente processo administrativo de constituição e lançamento do crédito tributário.

É no processo administrativo que se apuram tanto a responsabilidade tributária quanto a responsabilidade pela afronta à legislação tributária. Uma característica dessa responsabilidade é a inexistência de culpabilidade para sua caracterização, é por essa razão que tal responsabilidade pode ser oponível contra as pessoas jurídicas.

A diferença existente entre a responsabilidade tributária e a penal deve passar pela análise da diferença entre “responsabilidade” e “dever jurídico”. O dever jurídico é fruto da incidência de uma norma jurídica (legal ou contratual) e tem como pressuposto a liberdade do ser humano. A responsabilidade, contudo, somente tem nascimento em um momento seguinte à liberdade de cumprir ou não a norma jurídica. A consequência dessa diferenciação está em que a responsabilidade é um pressuposto para a efetividade da sanção; esta última nasce do descumprimento do dever jurídico. A sanção, como principal consequência da aplicação da norma jurídico penal, tem grande relevância para o presente estudo, eis que o responsável penal é aquele que está juridicamente sujeito à uma sanção de igual natureza. É essa a razão pela qual a responsabilidade sempre deverá ser definida em virtude da sanção disciplinada pelas normas jurídicas (tanto as de natureza tributária quanto penal).

Diante dessas considerações, resta evidente concluir que determinadas pessoas poderão vir a ser responsáveis pelo pagamento do tributo, mas não terão responsabilidade alguma na esfera penal. A consequência da norma jurídica tributária reside em que um ato praticado por determinado sujeito pode isentá-lo completamente de responsabilidade, mas acarretar a terceiro o ônus de pagar o tributo. Essa situação, porém, jamais poderá ocorrer na seara penal<sup>21</sup>.

O que se observa da estrutura dos artigos 121 a 138 é que quanto maior o dolo, igualmente maior será a responsabilização pessoal do agente, que poderá vir a ser onerado com o pagamento do tributo e também sujeito à sanção da norma penal. Da mesma forma,

---

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 627.

quanto menor o dolo, menor será a responsabilização do agente perante as sanções tributária e penal.

Na exegese jurisprudencial do crime tipificado no artigo 168-A do Código Penal, observa-se uma total afronta aos mais basilares princípios do Direito Tributário, um completo desrespeito às questões inerentes à responsabilidade instituída pelo Código Tributário Nacional e, ainda, a mais pura transgressão aos postulados norteadores do Direito Penal. E essas afrontas ocorrem a partir do momento em que, sem qualquer dolo e, muitas vezes sequer sem possibilidade, o tipo penal enseja a aplicação da sanção pessoal àquele que estava na gestão da pessoa jurídica, mas não tem capacidade para responder pela sanção a ser aplicada.

Todas essas conclusões são obtidas com a igualmente incorreta exegese do artigo 137 do Código Tributário Nacional, em especial no que tange ao seu inciso I. É preciso, desde já, aclarar que os Tribunais pátrios têm condenado gestores de pessoas jurídicas pelo crime de apropriação indébita tributária apenas pelo fato de não ter ocorrido o recolhimento das contribuições previdenciárias à autarquia federal. É preciso observar o tipo penal, que demonstra, com clareza, a atipicidade da conduta quando os valores não são retidos do funcionário (independente de dolo ou culpa) e, principalmente, salientar que somente incidirá o crime quando as contribuições forem efetivamente descontadas do empregados e não repassadas ao órgão competente.

### 3.3 O INCISO I DO ARTIGO 137 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A responsabilização pessoal do agente ocorrerá sempre que o mesmo cometer alguma das infrações conceituadas pelo Direito Positivo como crime ou contravenção, excetuados os casos em que agir no exercício regular da administração, mandato, função, cargo, empregou ou sob ordem expressa emitida por quem de direito.

Para o estudo ora apresentado, resta saber que o Código Tributário Nacional remeteu diretamente ao tipo penal a verificação da responsabilidade pessoal do agente, ou seja, somente quem cometer a omissão de não repassar à Previdência Social o valor das contribuições descontadas dos funcionários é que poderá ser sancionado com a pena inculpada no Código Penal.

O que se tem observado nas reiteradas decisões judiciais é a condenação de gestores que não efetuaram o recolhimento das contribuições à autarquia previdenciária. Não pagar o tributo, enseja a inadimplência. Reter e não repassar o tributo culmina no crime. A mera

inadimplência não pode acarretar sanção penal, em virtude da falta de norma jurídica para tanto.

#### **4 A RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O ARTIGO 168-A DO CÓDIGO PENAL**

##### **4.1 A INFLUÊNCIA DO ARTIGO 9º DA LEI Nº 10.684/2003 NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA**

Antes de adentrar na inovação ocasionada com a publicação da Lei nº 10.684/2003, é necessário tecer ponderações sobre o alcance da punibilidade como integrante do crime (delito). Sobre o tema, a doutrina tem se posicionado em ambos os sentidos.

Liszt e Beling<sup>22</sup> defendiam a tese de que a punibilidade era parte integrante do que se denominava delito, eis que não era concebido meramente por ser uma conduta antijurídica e culpável. Beling, quando introduziu o conceito de tipo, exarava o entendimento de que o delito seria uma conduta típica, antijurídica, culpável e punível. Max Ernst Mayer<sup>23</sup>, anos após, destacou a tautologia da expressão “punível” concluindo que a punibilidade tem seu surgimento como um resultado do delito e não como um de seus elementos ou componentes conceituais.

Nas precisas lições de Zaffaroni<sup>24</sup>, a punibilidade não é uma característica do delito, mas sim uma conseqüência, haja vista que o fato somente poderá ser punível quando depender de outras características tais como típico e antijurídico. São suas as palavras:

---

<sup>22</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *Manual de Direito Penal Brasileiro*, Volume 1, 7ª ed., São Paulo, Editora RT, 2007, p. 635.

<sup>23</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl, *op. cit.*, p. 636.

<sup>24</sup> *Op. cit.*, *loc. cit.*

“Qual é a solução correta? Entendemos, com quase toda doutrina nacional (excetuados Basileu Garcia e Nelson Pizzotti Mendes) que a punibilidade não é uma característica do delito, e sim um resultado de sua existência. Assim, torna-se tautológico definir o delito como ‘punível’, porque ser ‘punível’ depende de que seja típico, antijurídico e culpável, e, é claro, acima de tudo, de que seja conduta.”.

A análise mais profunda do vocábulo “punibilidade” faz elucidar duas conceituações: a) merecimento de pena (neste sentido todo delito seria punível apenas por ser delito); e b) possibilidade de aplicação da pena.

Esses dois conceitos podem e devem figurar em conjunto, já que a teoria da coerção penal está estruturada exatamente para permitir a diferenciação entre a aplicação da pena e a sua caracterização dentro do conceito de delito. Existem várias causas pessoais que extinguem a punibilidade, tais como: a) desistência voluntária e arrependimento eficaz (art. 15 do CP); b) prescrição da pena (art. 109 do CP); c) graça ou indulto (art. 107, inciso II do CP); d) morte do agente (art. 107, inciso I do CP); e) retratação do agente (art. 107, inciso VI do CP); f) perdão judicial (art. 107, inciso IX do CP); g) ressarcimento do dano no peculato culposos (art. 312, § 3º do CP); h) *pagamento do caso dos crimes tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e arts. 168-A e 337-A do CP (art. 9º da Lei nº 10.684/2003*<sup>25</sup>).

Toda essa manifestação está direcionada para o especial fim de que com o advento da Lei nº 10.684/2003, a punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária está extinta a partir do momento em que o sujeito passivo da obrigação tributária venha a pagar integralmente o débito ou, ainda, obter concessão de parcelamento.

O entendimento dos Tribunais firmado após a publicação da Lei nº 10.684/2003 é o de que o pagamento das contribuições previdenciárias *a qualquer tempo* extingue a punibilidade. Esse pagamento tem o condão de livrar tanto a pessoa física quanto a jurídica da responsabilidade pelo ilícito ocasionado. E tal pagamento pode ser realizado por qualquer pessoa (física ou jurídica), que tenha ou não vínculo com a relação tributária originária.

#### 4.2 O ARTIGO 33, § 5º DA LEI Nº 8.212/1991 E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

---

<sup>25</sup> “Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.”.

Em que pese o fato de se ter uma diferenciação bastante eloqüente entre a responsabilidade pelo crédito tributário, pelo ilícito tributário e pelo ilícito penal, as alterações ocorridas no Direito Positivo mutilam a norma jurídica de modo a dificultar a correta estruturação do mesmo.

O crédito tributário é fator determinante para a caracterização do crime de apropriação indébita previdenciária. A jurisprudência, praticamente unânime, define que o delito tipificado no artigo 168-A do Código Penal é puramente omissivo, ou seja, não depende de resultado. É preciso, contudo, divergir desse entendimento, eis que a maior parte das decisões está calcada em verdadeiro equívoco, já que está literalmente presumindo a ocorrência do crime.

O tipo penal do crime de apropriação indébita previdenciária é taxativo ao determinar que se concretiza o delito quando o responsável tributário deixar de repassar as contribuições previdenciárias descontadas dos funcionários. Segundo entendimento da jurisprudência, a responsabilidade penal, assim, estaria configurada a partir do momento em que o sujeito passivo da obrigação tributária (responsável) deixa de repassar à previdência social as contribuições dos empregados. Aqui reside o equívoco reiteradamente cometido. O tipo penal não determina que “deixar de reter dos empregados”. É crime apenas deixar de repassar o que já foi retido.

Recentemente a 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região determinou que não há necessidade de ocorrer o efetivo desconto da contribuição previdenciária dos empregados para caracterizar o crime de apropriação indébita previdenciária. O Desembargador Relator defende a idéia de que o artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991 define o momento em que surge o fato jurídico tributário, o qual pode ser presumido. Como a legislação tributária define que independente da retenção o *crédito* é devido, a decisão foi prolatada no sentido de que o crime também seria presumido, havendo ou não a retenção das contribuições dos empregados. Eis a ementa da decisão<sup>26</sup>:

“PENAL. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. *EFETIVO DESCONTO. DESNECESSIDADE. DOLO. PROVA PLENA. DIFICULDADES FINANCEIRAS. PROVA INSUFICIENTE.*

1. *É despiciendo o efetivo desconto dos valores referentes às contribuições previdenciárias dos empregados para a configuração do tipo penal em exame, presumindo-se realizado com o pagamento do salário, conforme o artigo 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91. ...* – os grifos em itálico não fazem parte do original.

---

<sup>26</sup> Apelação Criminal nº 2006.72.05.001254-7/SC, Relator Desembargador Federal Tadaaqui Hirose, julgado em 04.12.2007, publicado no DJU de 10.01.2008.

O que se percebe na decisão acima transcrita é a utilização da analogia para instituir como crime um evento que não está tipificado no Direito Positivo, além do equívoco causado entre a responsabilidade tributária pelo pagamento do crédito e a responsabilização penal do agente.

O artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991 é expresso ao dispor:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

...

§ 5º. O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas 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.

...”.

O dispositivo acima citado faz expressa menção à responsabilidade pelo pagamento e recolhimento do crédito tributário. Conforme elucidado no item 2.2, trata-se de responsabilidade pelo ilícito tributário, ou seja, para fins de constituição do lançamento tributário é irrelevante deixar de reter ou reter e não repassar.

Ocorrendo o fato jurídico tributário, fica a pessoa jurídica obrigada ao recolhimento do respectivo crédito. Na data do vencimento do salário a ser pago ao funcionário presume-se devida a contribuição previdenciária, independente do efetivo pagamento daquele.

Na seara do Direito Tributário, a questão da presunção é possível, em virtude da realização do fato jurídico tributário e a constituição do respectivo crédito. O Direito Penal, entretanto, não permite a ocorrência de crimes por presunção. Ou o fato se subsume à norma (e então há crime) ou não (e o crime não está observado).

No caso ora examinado a não retenção da contribuição previdenciária culmina em responsabilidade tributária para a pessoa jurídica, exclusivamente. O sócio-administrador não pode ser responsabilizado pessoalmente porque o art. 137 do Código Tributário Nacional elenca rol taxativo a fim de determinar que somente quando o Direito Positivo determinar o fato como crime é que se terá a responsabilização pessoal. E o art. 168-A do Código Penal somente tipifica como crime a conduta omissiva de não repassar à previdência social os

valores das contribuições previamente descontados dos funcionários. E, ainda, o artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991 apenas menciona que o crédito tributário é devido independente de retenção dos funcionários.

#### 4.3 O PRINCÍPIO PENAL DA MATERIALIZAÇÃO DO FATO E OS EQUÍVOCOS CAUSADOS PELO USO DA ANALOGIA NA ESFERA PENAL EM RAZÃO DO DISPOSTO NO ARTIGO 33, § 5º DA LEI Nº 8.212/1991

Após demonstrar que há uma diferença bastante peculiar entre a responsabilidade tributária e a penal, há que se apreciar o princípio da materialização do fato na área penal, como norteador da questão ora posta.

Há, para o *ius puniendi* três limites que devem ponderar na análise dos fatos submetidos ao crivo do Direito Penal: a) subjetivo pois somente o Estado é o seu titular; b) objetivo onde há o dever de observância da legalidade; e c) funcional eis que somente Juízes e Tribunais é que podem aplicar pena.

Luiz Flávio Gomes, Antonio García-Pablos de Molina e Alice Bianchini<sup>27</sup> conceituam o princípio da materialização do fato de acordo com as lições abaixo apresentadas:

“O princípio da materialização do fato *significa* que o Estado só pode incriminar penalmente condutas humanas voluntárias que se exteriorizem por meio de concretas ações ou omissões, isto é, de fatos. Esses fatos devem consistir em condutas suscetíveis de percepção sensorial.”

No crime omissivo (como é o de apropriação indébita previdenciária) não existe uma conduta, mas sim um evento. A conduta se materializa através de um evento (ação ou omissão), que somente terá relevância para o Direito quando for submetido à linguagem competente, ao que se transformará em fato. Por essa razão, mesmo na omissão há uma conduta.

E é importante entender a função da conduta no Direito Penal, eis que corolário do princípio ora em comento há o princípio de que *nullun crimen sine actio*, ou seja, não há crime sem conduta.

Este princípio se contrapõe à Escola de Kiel (que deu sustentação ao Direito Penal Nazista), eis que tinha como pressuposto julgar o cidadão não por aquilo que ele fez, mas por

---

<sup>27</sup> *Direito Penal*, Volume 1, São Paulo, RT, 2007, p. 459.

quem é. E esse posicionamento perdurou até pouco tempo no Direito Penal Tributário pátrio, eis que vários Tribunais entendiam que pelo simples fato de determinado cidadão ser sócio-administrador de pessoa jurídica, haveria justa causa para deflagração da ação penal ou inquérito policial. Esse entendimento foi alterado pelo Supremo Tribunal Federal, restando sedimentado, atualmente, que somente com a identificação das atuações (omissivas ou comissivas) dos sócios é que se terá justa causa para início da ação penal ou inquérito policial. Acionar o Estado apenas com base em quem é o cidadão e não pelo que fez, é atuação que afronta os mais basilares princípios do Estado Democrático de Direito.

Mesmo que se possa admitir a presunção de retenção no crime de apropriação indébita previdenciária, não seria permitida a aplicação da sanção. É exatamente o que dispõe a doutrina de Luiz Flávio Gomes, Antonio García-Pablos de Molina e Alice Bianchini<sup>28</sup>, cujas lições são indispensáveis para elucidar a questão ora posta:

“O chamado Direito penal *de autor* constitui a antítese do Direito penal *do fato*. Trata-se de um modelo de Direito penal ‘autoritário’ ou ‘totalitário’, que foi defendido, por exemplo, pela doutrina alemã do regime nazista (Escola de Kiel), que sustentou a idéia de que o homem deve ser julgado não pelo que ‘faz’ senão pelo que ‘é’. Para o Direito penal de autor, portanto, não interessa tanto *se* o agente faz ou omite (ou seja: o fato do agente) senão *quem* – personalidade, notas e características do autor – faz ou omite (importa a pessoa do autor, isto é, o agente).

Para um dos teóricos do Direito penal de ‘autor’, Dahm, não tem sentido falar de furto, de assassinato, de usura (ou seja: em fatos), senão de ladrão, assassino, agiota (tipos de autor): o decisivo, para efeitos penais – dizia –, não é a realização de um fato, senão a manifestação de uma determinada personalidade.

Esse Direito penal de autor, entretanto, é incompatível com as exigências de segurança e certeza que reclama o Estado de Direito.

...

O nazismo durou doze anos (1933 a 1945). Seis milhões de judeus morreram (dos quais, 1,5 milhão de crianças); três milhões de homossexuais, ciganos, comunistas, deficientes físicos, negros e testemunhas de Jeová também foram dizimados. O mais chocante: tudo foi feito com base na lei!

Isso comprova que o positivismo legalista não conseguia (e não consegue) limitar o legislador. Que com base na lei, é possível mandar matar milhões de pessoas. Que o Direito penal não pode ter como finalidade só o cumprimento da norma. Se a norma for injusta e aberrante não se lhe pode dar cumprimento. Mas no tempo do nazismo vivia-se ainda sob o império do Estado liberal formal (Estado de Direito puro e simples). Confundia-se também vigência com validade da lei.” – os grifos em itálico fazem parte do original.

O Estado Constitucional de Direito surge após a Segunda Guerra Mundial, para determinar que os direitos humanos fundamentais sejam positivados e que também ocorra a positivação de regras formais e substanciais para a produção do Direito. Isso implica em que o legislador não poderá mais intentar publicar leis que sejam contrárias à Constituição Federal. A partir desse momento, vigência e validade da lei passam a constituir conceitos diferentes.

---

<sup>28</sup> *Op. cit.*, p. 461.

O princípio da materialização do fato está tipificado nos artigos 2º e 13 do Código Penal. Neste último dispositivo, resta evidente que o resultado jurídico é decorrente de um evento. Também se encontram questões referidas ao princípio da materialização do fato na Constituição Federal de 1988.

No fato jurídico tributário que enseja o surgimento do crédito tributário, é perfeitamente possível presumir o pagamento do salário aos empregados e, mesmo não efetuando a retenção, tem-se por consumado o dever de recolher aos cofres públicos a quantia legalmente determinada. Não havendo a retenção ou havendo a retenção e o não repasse, a responsabilidade tributária é da pessoa jurídica, haja vista o disposto no artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991.

Transpondo a questão para a seara do Direito Penal, sob os auspícios do princípio da materialização do fato, somente quando houver a retenção das contribuições previdenciárias e o seu não repasse é que o fato se subsumirá à norma penal inculpada no artigo 168-A do Código Penal.

# CONCLUSÃO

Diante de todos os argumentos apresentados, é possível concluir que:

a) a responsabilidade deve ser diferenciada entre a responsabilidade pelo pagamento do tributo, responsabilidade pelo descumprimento da legislação tributária e responsabilidade penal;

b) o artigo 33, § 5º da Lei nº 8.212/1991 permite que haja presunção no momento da realização do fato jurídico tributário, sendo que o efetivo pagamento do salário ao empregado não exime a pessoa jurídica ao pagamento da contribuição previdenciária;

c) para fins do crédito tributário, não há diferença entre deixar de reter e reter e não repassar as contribuições previdenciárias ao órgão competente;

d) o artigo 168-A do Código Penal determina, com clareza, que somente há crime quando o agente reter a contribuição previdenciária e não a repassar à previdência social;

e) fere o princípio da materialização do fato a tipificação da conduta de não reter as contribuições previdenciárias dos empregados, pagando ou não os salários.

# REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Infrações e Sanções Tributárias. São Paulo: Dialética, 2003.
2. BECHO, Renato Lopes. Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2000.
3. CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.
4. \_\_\_\_\_. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
5. \_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
6. FRAGOSO, Heleno Cláudio. Lições de Direito Penal. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
7. GOMES, Luiz Flávio; MOLINA, Antonio Gracia-Pablos de; BIANCHINI, Alice. Direito Penal. São Paulo: RT, 2007, v. I.
8. JESUS, Damásio E. de. Direito Penal. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 1.
9. MACHADO, Hugo de Brito. Comentário ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2004, v. II.
10. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.
11. PRADO, Luiz Regis. Curso de Direito Penal Brasileiro. 5ª ed. São Paulo: RT, 2004.

12. REALE, Miguel. Introdução ao Estudo do Direito. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
  
13. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.