

RICARDO RACHID DE OLIVEIRA

A RELEVÂNCIA PENAL DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA

**CURITIBA
2006**

RICARDO RACHID DE OLIVEIRA

A RELEVÂNCIA PENAL DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA

Tese apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Direito no Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Machado

**CURITIBA
2006**

Para Luciana, Pedro e Maria
Eduarda.

Para Acir Rachid.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, imensamente, aos amigos do Escritório J. N. Miranda Coutinho & Advogados que me receberam e colocaram à minha disposição sua biblioteca e toda a estrutura necessária à realização deste trabalho.

Aos amigos, colegas e professores com os quais tive o privilégio, durante a elaboração deste trabalho, de dialogar e aprender a respeito de temas aqui tratados, os quais dispuseram de parte de seu tempo precioso para me receber e ajudar. Meus sinceros agradecimentos aos Juízes Federais e Professores de Direito Tributário Gisele Lemke, Nicolau Konkel Júnior e Dineu de Paula, ao Advogado e Professor de Direito Penal Edward Rocha Carvalho, ao Advogado e Professor de Direito Constitucional Paulo Ricardo Schier e à Procuradora do Estado do Paraná e Professora de Direito Processual Civil Cristina Leitão Teixeira de Freitas.

Ao Professor Doutor Luiz Alberto Machado pela orientação, que não se restringiu a esse trabalho, mas vem desde o tempo da monitoria em Direito Penal, em 1995.

A Jacinto Nelson de Miranda Coutinho, uma vez mais e sempre, por tudo.

À minha esposa Luciana da Veiga Oliveira por ter "tocado o barco" sozinha, no período em que estive ausente.

Finalmente, um especial agradecimento a Dona Isabel, pelos incontáveis cafezinhos a mim servidos durante o período dedicado a este trabalho.

A RELEVÂNCIA PENAL DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA

por

Ricardo Rachid de Oliveira

Tese aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de Doutor em Direito, na área de Direito das Relações Sociais, no Programa de Pós-Graduação, da Faculdade de Direito, do Setor de Ciências Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, por banca composta pelos professores:

Membro da Banca Examinadora: _____
Professor Orientador
Dr. Luiz Alberto Machado

Membro da Banca Examinadora: _____
Prof. Dr. Antonio Carlos Mendes

Membro da Banca Examinadora: _____
Prof. Dr. João Gualberto Garcez Ramos

Membro da Banca Examinadora: _____
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

Membro da Banca Examinadora: _____
Prof. Dr. René Ariel Dotti

Curitiba, 25 de agosto de 2006

SUMÁRIO

RESUMO	viii
RESUMEN	ix
ABSTRACT	x
INTRODUÇÃO	01
1 A RELEVÂNCIA PENAL DO INADIMPLEMENTO DE DÍVIDAS	03
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	03
1.2 INTERVENÇÃO PENAL E LEGITIMIDADE.....	03
1.3 A LEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO PENAL PARA A TUTELA DE BENS JURÍDICOS SUPRA-INDIVIDUAIS.....	16
1.4 O ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO ENQUANTO LIMITE À TIPIFICAÇÃO DO INADIMPLEMENTO.....	33
1.4.1 Os direitos fundamentais e sua limitabilidade.....	34
1.4.2 A interpretação da regra do art. 5º, LXVII, da Constituição da República.....	45
2 PECULIARIDADES DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA VISTAS SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	66
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	66
2.2 REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA....	73
2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	100
2.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTOS INDIRETOS.....	109
3 A OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E A CONSTITUIÇÃO ...	127

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	127
3.2 VIABILIDADE CONSTITUCIONAL DA TIPIFICAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA POR PARTE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO E DO SUJEITO PASSIVO DE TRIBUTOS INDIRETOS.....	128
3.2.1 Análise da (in)constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.....	138
3.2.2 A técnica da interpretação conforme a Constituição e sua aplicabilidade para a compreensão do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.....	145
3.2.3 O <i>animus rem sibi habendi</i> e os tipos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.....	153
3.2.4 A intenção de locupletar-se enquanto elemento subjetivo indeclinável dos tipos do art. 168-A, do Código Penal e do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.....	166
CONCLUSÃO.....	174
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	181

RESUMO

O Estado, para fazer uso da tutela penal de forma legítima, ao erigir condutas à categoria de crime, deve fazê-lo tendo como referencial axiológico os valores contemplados na Constituição, quer quando da escolha dos bens jurídicos passíveis de tutela, quer quando considera o desvalor ético-social que recai sobre a conduta a ser incriminada.

A Constituição brasileira não permite eleger à categoria de crime conduta consistente em inadimplir uma dívida, a não ser que haja, na conduta, um desvalor ético-social intenso que perpassa a simples inadimplência.

O princípio da capacidade contributiva, constitucionalmente previsto, tem como uma de suas emanções o dever, a todos imposto, de concorrer para as despesas públicas na medida de suas possibilidades, incumbindo ao Estado, no exercício de sua atividade de arrecadação, impor à generalidade dos contribuintes participar do custeio estatal, para que a carga tributária global não recaia sobre o patrimônio de apenas alguns em proveito indevido de outros.

Dentre as técnicas de arrecadação das quais o Estado se vale para fazer incidir sobre a generalidade das pessoas o custo das despesas públicas estão a substituição tributária e a criação de tributos indiretos, as quais têm em comum o fato de que o sujeito obrigado ao pagamento do tributo não é o titular da riqueza cuja diminuição é buscada pela incidência tributária.

Nessas hipóteses, aqueles a quem a lei impõe o dever de pagar tributo, têm em seu favor a potestade de impor ao titular da riqueza cuja diminuição o Estado busca, um decréscimo patrimonial como forma de se assegurar que sua própria riqueza não será atingida com a incidência tributária.

O exercício dessa potestade, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, sem o correspondente pagamento do tributo ao qual está obrigado em razão da substituição tributária ou por ser contribuinte de direito de um tributo indireto, implica para si num locupletamento.

Esse locupletamento consiste num desvalor ético-social intenso o suficiente, que perpassa a simples inadimplência, justificador da eleição de tal situação à categoria de crime, sendo a intenção de locupletar-se elemento subjetivo do tipo indeclinável em tais hipóteses.

RESUMEN

El Estado, para hacer uso de la tutela penal de forma legítima, al erigir conductas a la categoría de crimen, debe hacerlo teniendo como referencial axiológico los valores contemplados en la Constitución, ya sea cuando elige los bienes jurídicos pasibles de tutela, o cuando considera el desvalor ético-social que recae sobre la conducta a ser inculpada.

La Constitución brasileña no permite elegir a la categoría de crimen conducta consistente en incumplir el pago de una deuda, a no ser que haya, en la conducta, un desvalor ético-social intenso más allá de un simple incumplimiento de pago.

El principio de la capacidad contributiva, constitucionalmente previsto, tiene como una de sus emanaciones el deber, a todos impuesto, de concurrir para las expensas públicas en la medida de sus posibilidades, incumbiendo al Estado, en el ejercicio de su actividad de recaudación, imponer a la generalidad de los contribuyentes participar del costeo estatal, para que la carga tributaria global no caiga sobre el patrimonio de apenas algunos en provecho indebido de otros.

Dentro de las técnicas de recaudación de las cuales el Estado se vale para hacer incidir sobre la generalidad de las personas el costo de las expensas públicas están la sustitución tributaria y la creación de tributos indirectos, las cuales tienen en común el hecho de que el sujeto obligado a pagar el tributo no es el titular de la riqueza cuya disminución es buscada por la incidencia tributaria.

En esas hipótesis, aquellos a quienes la ley impone el deber de pagar tributo, tienen a su favor la potestad de imponer al titular de la riqueza cuya disminución el Estado busca, una reducción patrimonial como forma de asegurarse que su propia riqueza no será alcanzada con la incidencia tributaria.

El ejercicio de esa potestad, por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin el correspondiente pago del tributo al cual está obligado en razón de la sustitución tributaria o por ser contribuyente de derecho de un tributo indirecto, implica para sí en un enriquecimiento.

Ese enriquecimiento consiste en un desvalor ético-social intenso lo suficiente, que va allá del incumplimiento de pago, justificador de la elección de tal situación a la categoría de crimen, siendo la intención de enriquecerse elemento subjetivo del tipo indeclinable en tales hipótesis.

ABSTRACT

The State, in order to legitimately exercise penal custody, in raising a given behavior to the category of crime, must maintain the values set forth in the Constitution as axiological reference, whether it be in choosing the juridical asset subject to custody, or in considering the social-ethical disfavor that is placed on the behavior to be incriminated.

The Brazilian Constitution does not allow raising to the category of crime a behavior that consists of defaulting on a debt, unless there is present, in the behavior, an intense social-ethical disfavor that surpasses a simple default.

The principle of contributing capacity, as set forth in the Constitution, has as one of its emanations the duty, imposed upon all, of contributing to public expenses according the measure of their means. It is incumbent upon the State, in exercising its revenue-gathering activities, to impose upon general taxpayers participation in the financial support of the State, so that the global tributary load shall not rest upon the property of a few to the undue benefit of others.

Among the revenue-gathering techniques employed by the State in causing the cost of public expenses to rest upon general taxpayers are the substitution of tributes and the creation of indirect tributes. These two share the fact that the person who is required to pay the tribute does not hold title to the wealth which reduction is sought by the incidence of the tribute.

In these circumstances, those who are required by law to pay the tribute are endowed with the power to impose a decrease in the property of the title-holder of the wealth which reduction is sought by the State, as a means of ensuring that their own wealth shall not be affected by the incidence of the tribute.

If the individual who is subject to the tributary liability exercises this power without the corresponding payment of the tribute which is required because of the tributary substitution or because he or she is the lawful taxpayer of an indirect tribute, he or she experiences an increase in wealth.

This increase in wealth consists of a social-ethical disfavor sufficiently intense, surpassing a simple default, so as to justify raising this situation to the category of crime. The intention of gaining wealth is the indeclinable subjective element in these circumstances.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo investigar os limites e possibilidade de tipificação da inadimplência tributária.

Trata-se de estudo que pretende não se fixar nem exclusivamente nas categorias do direito penal nem nas do direito tributário.

Ocorre que os tipos penais tributários são, quase todos, normas penais em branco e estão, ainda, carregados de uma gama considerável de elementos normativos.

Tal característica impõe ao intérprete um aprofundamento nas questões relativas ao direito tributário, sob pena de não obter um resultado satisfatório na sua tarefa.

Além disso, por não se ter em mente a análise pormenorizada e exaustiva dos tipos penais tributários, a busca de subsídios no direito constitucional é indispensável, já que o objetivo precípuo centra-se na análise das possibilidades oferecidas pela Constituição no tocante à tipificação da inadimplência tributária.

Procurar-se-á, portanto, diante da vedação do art. 5º, LXVII, da CR, que proíbe "prisão civil por dívida", salvo as hipóteses expressamente mencionadas, perquirir a respeito da constitucionalidade dos tipos dos artigos 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal, bem como da necessidade de algum especial fim de agir para a configuração da tipicidade subjetiva de ambos.

Para a consecução de tal objetivo, buscar-se-á

subsídios no princípio constitucional da capacidade contributiva, o qual fornece elementos pouco explorados na compreensão dos tipos em análise.

1 A RELEVÂNCIA PENAL DO INADIMPLEMENTO DE DÍVIDAS

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Assentado como objetivo do presente trabalho a análise da relevância que pode vir a ter, no âmbito do direito penal, a conduta consistente em inadimplir valores devidos ao fisco, necessário se faz, antes de tudo, uma breve digressão a respeito da legitimação da intervenção penal, ou seja, analisar sob que pressupostos legitima-se a utilização, pelo Estado, da sanção criminal.

Num segundo momento, o objeto da indagação centra-se na questão relativa às possibilidades constitucionais da tipificação de conduta consistente em não pagar uma dívida. Far-se-á, portanto, uma análise da viabilidade da incriminação do inadimplemento de uma pura e simples dívida, sem adentrar, a não ser de passagem, nas especificidades relativas à dívida de natureza tributária, que será objeto de análise no capítulo seguinte.

1.2 INTERVENÇÃO PENAL E LEGITIMIDADE

O direito penal é o ramo do direito que permite aos detentores do poder estatal a prática do maior ato de violência institucionalizada contra seus cidadãos que um Estado Democrático de Direito - digno dessa designação - se permite praticar, que é a privação da liberdade.

Com efeito, *"tanto é violenta, em geral, a ação*

*criminosa quanto é violenta a reação do Estado para estas ações, ou seja, a pena*¹.

Nenhum outro ramo do direito faz da privação da liberdade sua sanção mais característica², como o faz o direito penal, embora seja certo que nem a privação de liberdade é exclusividade do direito penal, nem esta é a única forma de sanção com a qual trabalha.

No âmbito do direito administrativo militar, por exemplo, a prisão é utilizada como sanção, tanto que a própria Constituição, em seu art. 142, § 2º, estabelece que *"não caberá habeas corpus em relação a punições disciplinares militares"*.

Há, ainda, a previsão de prisão civil como meio para a satisfação das dívidas decorrentes do inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia, bem como para o depositário infiel, tal qual permitida no art. 5º, LXVII, da Constituição da República³.

¹ BRANDÃO, C. **Introdução ao direito penal**. Rio de Janeiro : Forense, 2002, p. 03. Considere-se que o Estado se propõe a punir quem prive a liberdade alheia ao tipificar, no art. 148, do Código Penal, o seqüestro e cárcere privado. Art. 148, do CP: *"Privar alguém de sua liberdade, mediante seqüestro ou cárcere privado: Pena - reclusão, de um a três anos"*.

² A especial gravidade a sanção penal, aliás, é apontada por inúmeros autores como o traço distintivo mais característico do direito penal, razão pela qual seguem preferindo a denominação direito penal às demais. Nesse sentido: MARINUCCI, G & DOLCINI, E. **Corso di diritto penale**. 2. ed. Milão : Giuffrè, 1999, p. 5; entre nós: BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro : Editora Revan, 1999, p. 48.

³ Art. 5º, LXVII, da CR: *"Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia ou do depositário infiel"*.

Ainda assim, para os demais ramos do direito, a privação da liberdade é medida extrema e excepcional, um corpo estranho dentro do sistema.

Já no âmbito do direito penal, a privação da liberdade, apesar de ser uma dentre as três espécies de penas da qual o direito penal se vale para sancionar as condutas das quais se ocupa - ao lado da restrição de direitos e da pena pecuniária, sendo cada vez mais crescente a tendência de se ampliar o cabimento de penas alternativas à privação da liberdade -, é ainda a que ocupa lugar de destaque no sistema punitivo estatal, constituindo a sanção mais característica do direito penal.

O próprio conceito de crime trazido pelo artigo 1º, do Decreto-lei nº 3.914/41 (Lei de introdução do código penal e da Lei de contravenções penais)⁴ está fundado na presença de cominação, quer alternativa, quer cumulativa com a pena pecuniária, de uma das espécies de pena privativa de liberdade.

Mesmo as penas restritivas de direito, que cada vez mais ganham espaço no direito penal hodierno, são sempre substitutivas das penas privativas de liberdade (art. 44, **caput**, do Código Penal)⁵. Assim, há sempre uma cominação de

⁴ Art. 1º. Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.

⁵ Art. 44. As penas restritivas de direitos são autônomas e substituem as privativas de liberdade quando: (...).

pena privativa de liberdade e a dosimetria da pena igualmente, se faz, de início, a partir da pena privativa de liberdade para, após, substituí-la por uma restritiva de direito, nas hipóteses cabíveis. Mas há sempre a possibilidade de, em caso de descumprimento, converter a pena restritiva de direitos em privativa de liberdade, nos termos do art. 44, § 4º, do Código Penal⁶.

Sendo assim, resta claro que a privação de liberdade, malgrado não seja exclusividade do direito penal - já que excepcionalmente é manejada por outros ramos do direito - está no centro de sua atividade sancionadora.

Justamente porque, a partir do direito penal, o Estado se vale da maior violência permitida como sanção, é que a atividade produtora de normas penais incriminadoras deve estar submetida a limites que garantam a legitimidade no uso da violência institucional.

Em suma, como bem resumem Giorgio MARINUCCI e Emilio DOLCINI, com os grifos no original, "*...l'esigenza di apporre **limiti alla potestà punitiva** dello Stato è dunque **tuttora pressante e irrinunciabile***"⁷

Dentre os limites impostos ao Estado na criação de

⁶ Art. 44, § 4º, do CP: "A pena restritiva de direitos converte-se em privativa de liberdade quando ocorrer o descumprimento injustificado da restrição imposta. No cálculo da pena privativa de liberdade a executar será deduzido o tempo cumprido da pena restritiva de direitos, respeitado o saldo mínimo de trinta dias de detenção ou reclusão".

⁷ MARINUCCI, G & DOLCINI, E. Op. cit., p. 7. Tradução: "a **exigência** de se pôr **limites ao poder punitivo** do Estado é portanto **ainda hoje urgente e irrenunciável**".

tipos penais, conforme acentua Santiago MIR PUIG, há aqueles que derivam do próprio fundamento funcional do direito penal. Assim, *“la distinción entre límites derivados del fundamento funcional y del fundamento político puede ser tomada como base sistemática de la teoría de los límites del poder punitivo: la primera clase de límites es previa a los demás, pues si falta la necesidad de la pena o la medida de seguridad - fundamento funcional - el recurso a estos medios no solo supondría un exceso en el ejercicio de un derecho existente, sino la falta de todo derecho”*⁸.

Nessa seara insere-se a consideração sobre a importância do conceito de bem jurídico-penal para o direito penal em um Estado Democrático de Direito.

Isso porque, é da questão relativa à *“legitimação material do direito penal, isto é, à questão de saber qual a fonte de onde promana a legitimidade para considerar certos comportamentos humanos como crimes e aplicar aos infratores sanções de espécie particular”*⁹ que surge a inafastável necessidade de se recorrer ao conceito de bem jurídico, cuja defecção é o sintoma mais evidente de um direito penal autoritário¹⁰.

⁸ MIR PUIG, S. **Introducción a las bases del derecho penal**. 2. ed. Buenos Aires: IB de F, 2003, p. 108.

⁹ DIAS, J. F. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo : RT, 1999, p. 54.

¹⁰ ZAFFARONI, E. R.; ALAGIA, A. & SLOKAR, A. **Manual de derecho penal - parte general**. 2. ed., Buenos Aires : Ediar, 2005, p. 112. Os autores, embora não aceitem a idéia segundo a qual o direito penal tem por função a proteção a bens jurídicos ressaltam a indispensabilidade do conceito para um direito penal

Aliás, a preocupação dirigida à conceituação de bem jurídico remonta ao Iluminismo penal e encontra em Johan Anselm FEUERBACH um de seus precursores, visando justamente ao combate a uma concepção moralizante de direito penal¹¹.

Hodiernamente, entretanto, surge quase unânime a concepção segundo a qual a missão essencial do direito penal é a proteção a bens jurídicos¹² ou, ao menos, a concepção segundo a qual não é possível prescindir desse conceito limitador¹³ sem o severo risco de se cair num autoritarismo penal.

Afinal, um direito penal despido de preocupações voltadas à lesão de bens jurídicos tende a tutelar algo eleito como virtuoso ou moralmente aceitável, tende a ser um direito penal autoritário por consistir-se num direito penal da obediência, próprio dos regimes fascistas¹⁴, baseado na atitude interna contrária às prescrições estatais ou a um sentimento de justiça difuso na sociedade.

Nas palavras de Renè Ariel DOTTI, um direito penal assim seria "um vago e terrorístico direito penal da

democrático. Sustentam, dessa forma, ser típico do autoritarismo penal o amesquinçamento da importância da concepção de bem jurídico para o direito penal.

¹¹ HASSEMER, W. **Fundamentos del derecho penal**. Tradução: Francisco Muñoz Conde e Luiz Arroyo Zapatero. Barcelona : Bosch, 1984, p. 37.

¹² ROXIN, C. **Derecho penal - parte general**. Tradução: Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz Y Garcia Conlledo, Javier de Vicente Remesal. Madrid : Civitas, 1997, p. 70.; BUSATO, P. C. & HUAPAYA, S. M. **Introdução ao direito penal - fundamentos para um sistema penal democrático**. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2003, p. 41.

¹³ SANTOS, J. C. **Direito penal - parte geral**. Curitiba : ICPC - Lumen Juris, 2006, p. 16-17.

¹⁴ SANTOS, J. C. **Teoria do crime**. São Paulo : Acadêmica, 1992, p. 84.

personalidade perigosa, de que foram padrões os modelos legislativos do nazi-fascismo e de regimes autoritários”¹⁵.

Seja como for, embora não se possa negar a fundamental importância do bem jurídico-penal, é sintomático que não basta, à caracterização de um direito penal democrático - apto, portanto, a pôr limites à produção legislativa penal -, a constatação da preocupação com a tutela de bens jurídicos.

Em primeiro lugar, por mais que haja um certo consenso do que se deve ter por bem jurídico - pode-se, nada obstante divergências pontuais, dizer que são (bens jurídicos) “*todos os dados que são pressupostos de um convívio pacífico entre os homens, fundado na liberdade e igualdade*”¹⁶-, a amplitude de seu conceito não está imune de manipulações discursivas¹⁷.

Ocorre, como bem observa Jorge de Figueiredo DIAS, que “*o bem jurídico não é - não pode ser - um conceito fechado e apto à subsunção, capaz de permitir que a partir dele se conclua com segurança absoluta o que deve e o que não deve ser criminalizado. Se o fosse aliás - se o pudesse ser -, ele veria então comprometida sua função político-criminal de orientador da evolução do movimento de criminalização/descriminalização e, assim, de instrumento por*

¹⁵ DOTTI, R. A. **Direito penal**. Rio de Janeiro : Forense, 2001, p. 62.

¹⁶ ROXIN, C. **Estudos de direito penal**. Tradução : Luís Greco. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 35.

¹⁷ CUNHA, M. C. F. **Constituição e crime - uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto : Universidade Católica Portuguesa Editora, 1995, p. 104.

excelência de descoberta dos caminhos da reforma penal"¹⁸.

Entretanto, ainda que não seja possível - e nem desejável - a concretização absoluta do conceito de bem jurídico, é inegável sua importância enquanto um - mas não o único - dos elementos de contenção da atividade incriminadora do Estado.

Nessa linha, diante da dignidade constitucional dos direitos individuais passíveis de constrição pela ação punitiva estatal, somente para a salvaguarda de valores com igual dignidade constitucional é que pode o legislador tipificar condutas. Ou seja, *"consagrando a Constituição os valores mais fundamentais de uma ordem jurídica, concretiza-se agora melhor este pensamento - consistindo a pena numa restrição a valores constitucionais, ela também só deverá ser aplicada a condutas que ponham em causa valores de nível constitucional"*¹⁹.

O bem jurídico-penal tutelado, por essa medida, deixa de ser algo criado pelo direito penal posto passando a ser algo que lhe é antecedente e, portanto, limitante da atividade legislativa incriminadora.

Importante ressaltar, ainda, que a identificação na Constituição do conteúdo axiológico capaz de se traduzir num bem jurídico tutelado não se traduz, por si só, na existência

¹⁸ DIAS, J. F. Op. cit., p. 70.

¹⁹ CUNHA, M. C. F. Op. cit., p. 168. No mesmo sentido: PRADO, L. R. **Bem jurídico-penal e constituição**. São Paulo : RT, 1996, p. 68.

de uma imposição implícita de criminalização^{20 21}. Isso porque, a Constituição deve funcionar apenas como referencial negativo para a exclusão de proteção jurídico-penal a bens jurídicos nela não contemplados²².

Chega-se a tal conclusão, antes de tudo, tendo em mente o princípio da subsidiariedade, corolário do princípio da proporcionalidade. Ou seja, quando não se mostra necessária a intervenção violenta, por ser alcançável a tutela do bem jurídico por outros meios jurídicos disponíveis²³, ela é abusiva e, portanto, inconstitucional.

Além disso, tendo em vista o caráter analítico da Constituição brasileira, a dedução segundo a qual haveria imposição constitucional implícita de tipificar a ofensa aos valores constitucionais traduzíveis em bens jurídicos significaria, na prática, ter de aceitar que a Constituição

²⁰ BACIGALUPO, E. **Principios constitucionales de derecho penal**. Buenos Aires : Hamurabi, 1999, p. 253.

²¹ Por certo, ao revés, há hipóteses constitucionais de imposição explícita de tipificação penal que, se não atendidas, implicam em omissão inconstitucional, conquanto possua o legislador certa margem de liberdade na escolha da intensidade com que vai fazer uso do poder de incriminar. Cite-se, por exemplo, o art. 5º, incisos XLII, XLIII, XLIV, o art. 7º, X e o art. 225, § 3º, da CR.

²² BUSATO, P. C. & HUAPAYA, S. M. Op. Cit., p. 60. A esse respeito, Luigi FERRAJOLI ressalta, sem grifos no original, que *"tudo o que se pede à categoria do 'bem jurídico', cuja função de limite ou garantia consiste precisamente no fato de que a lesão de um bem deve ser condição necessária, embora não suficiente, para justificar sua proibição e punição como delito"* (FERRAJOLI, L. **Direito e razão - teoria do garantismo penal**. Tradução: Ana Paula Zomer, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares e Luiz Flávio Gomes. São Paulo : RT, 2002, p. 377. Ainda, nesse sentido: TAVARES, J. **Teoria do injusto penal**. 3. ed. Belo Horizonte : Del Rey, 2002, p. 201-202.

²³ DIAS, J. F., Op. cit., p. 80.

consagrou a necessidade de um direito penal máximo, o que seria uma conclusão absurda, autoritária e incompatível, pois, com o Estado Democrático de Direito que o instituiu²⁴.

Seja como for, ainda que não se possa negar a importância da construção teórica segundo a qual a existência de um bem jurídico a ser tutelado, com referência constitucional, é pressuposto da legitimidade e validade²⁵ da atividade estatal incriminadora, o fato é que tal constatação não basta à afirmação de que o Estado incriminou determinada conduta legitimamente.

Com efeito, para além disso, o apego excessivo à idéia segundo a qual a função do direito penal é a proteção de bens jurídicos, ainda que constitucionalmente plasmados, pode também conduzir à construção de um direito penal autoritário²⁶.

Isso porque, um sistema calcado no escopo ilimitado de proteção a bens jurídicos tende a ser construído negligenciando-se o aspecto subjetivo da conduta - corroendo-

²⁴ Art. 1º, da Constituição da República.

²⁵ Conforme Jorge de Figueiredo DIAS, sem grifos no original, "o interesse das conseqüências que acabo de apontar não se esgota na pura especulação teórica, antes possui o mais eminente interesse normativo-prático. Se, como espero ter mostrado, a função do direito penal de tutela subsidiária de bens jurídico-penais revela-se jurídico-constitucionalmente credenciada em qualquer autêntico regime democrático e pluralista, então tal deve ter como conseqüência inafastável a de que **toda a norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é nula, por materialmente inconstitucional, e como tal deve ser declarada pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias**". (DIAS, J. F., Op. cit., p. 77).

²⁶ ZAFFARONI, E. R.; BATISTA, N.; ALAGIA, A. & SLOKAR, A. **Direito penal brasileiro**. 2. ed., Rio de Janeiro : Revan, 2003, p. 227.

se o princípio da culpabilidade - e intensificando-se a abordagem na ocorrência do resultado, tendo como resultado um direito penal de responsabilidade objetiva²⁷.

Sendo assim, sem negligenciar a importância do conceito de bem jurídico, cuja tutela é pressuposto da atividade estatal incriminadora, não se pode olvidar, ainda, que somente está legitimado o Estado a erigir à categoria de crime aquelas condutas sobre as quais recaia um desvalor ético-social intenso²⁸.

Afinal, *"toda acción humana, para bien o para mal, está sujeta a dos aspectos valorativos diferentes. Puede ser valorada de acuerdo al resultado que origina (valor de resultado o material), y también, independientemente del logro del resultado, según el sentido de la actividad como tal (valor de acto)"*²⁹.

Portanto, ao tipificar uma conduta, o legislador deve levar em consideração não-só o desvalor do resultado, ou seja, a violação efetiva ou potencial de um bem jurídico-penal, como também o desvalor ético-social da conduta tipificada. Assim, o *"tipo de fato é o resultado da valoração negativa efetuada político-criminalmente pelo legislador criminal. Traz em si (ínsito, portanto) o desvalor político-criminal pré-jurídico,*

²⁷ FERRAJOLI, L. Op. cit., p. 80.

²⁸ WESSELS, J. **Direito Penal - parte geral**. Tradução : Juarez Tavares. Porto Alegre : Safe, 1976, p. 6.

²⁹ WELZEL, H. **Derecho penal alemán**. Tradução: Juan Bustos Ramírez e Sergio Yáñez Pérez. 4. ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 1.

ao tempo em que representa o desvalor normativo (jurídico, legislação positiva)"³⁰.

Não é difícil imaginar as conseqüências práticas de uma eventual postura legislativa que tivesse em mira apenas a proteção aos bens jurídicos importantes e desprezasse a necessidade de desvalor ético-social nas condutas a serem consideradas criminosas.

Tome-se, por exemplo, o homicídio. As diferentes penas cominadas às diversas formas de supressão da vida alheia, que vão desde o homicídio qualificado até o homicídio culposo - passando pelo homicídio simples, minorado e infanticídio³¹ -, decorrem dos diferentes graus de desvalor ético-social que recaem sobre as diversas condutas causadoras da supressão da vida.

O grau de ofensa ao bem jurídico, em todas formas de homicídio, é o mesmo pois em todos os casos uma vida foi suprimida. O que é levado em consideração pelo legislador para atribuir penas distintas é a diferença que há de desvalor ético-social que recai sobre as diversas hipóteses de conduta.

De outra sorte, se a necessidade de proteção ao bem jurídico fosse desprezada e o direito penal estivesse focado exclusivamente no desvalor ético-social das condutas, não haveria espaço, por exemplo, para o instituto da tentativa inidônea, previsto no Código Penal, em seu artigo 17, segundo

³⁰ MACHADO, L. A. **Direito criminal**. São Paulo : RT, 1987, p. 17.

³¹ Idem, p. 16.

o qual "não se pune a tentativa quando, por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta impropriedade do objeto, é impossível consumar-se o crime"³².

Nesse caso, não se pode negar o desvalor ético-social intenso da conduta de quem, evidentemente disposto a praticar um crime, termina por não conseguir consumá-lo em razão de se ter valido de um meio absolutamente ineficaz - um revólver desarmado, por exemplo -, ainda que sem consciência da absoluta ineficácia desse meio.

Ora, o que justifica a não punibilidade dessas situações é impossibilidade sequer de se pôr em risco o bem jurídico protegido pela norma penal³³.

O mesmo se diga quanto ao disposto no art. 31, do Código Penal, segundo o qual "o ajuste, a determinação ou instigação e o auxílio, salvo disposição expressa em contrário, não são puníveis, se o crime não chega, pelo menos, a ser tentado". Em outras palavras, não há razão para se punir o simples ajuste - por sincero que seja - para a prática de um crime, se não houve o início da execução, já que é o início da execução, representativo de risco ao bem jurídico protegido pelo tipo penal, que justifica a punição. Também nessa hipótese, ninguém duvida do desvalor ético-social que recai

³² O fato de ter atribuído uma ligeira prevalência ao desvalor ético-social da conduta sobre a proteção a bens jurídicos fez, por exemplo, com que Hans WELZEL chegasse a sustentar a punibilidade da tentativa inidônea. (WELZEL, H. Op. cit., p. 228.) Sobre as críticas a essa postura: RAMÍREZ, J. B. **Introducción al derecho penal**. Santiago : Ediar, 1989, p. 54-58.

³³ SANTOS, J. C. **Direito penal...**, p. 390.

sobre a conduta consistente em ajustar-se com alguém para a prática de um crime.

Portanto, um direito penal democrático assenta a legitimação de sua intervenção na liberdade individual em dois pilares: a tutela de bens jurídicos e o desvalor da conduta.

Não se pode deixar que um prevaleça sobre o outro, nem que apenas um deles seja levado em consideração, nem que deixe de haver equilíbrio entre um e outro.

Sempre que se intensifica a observância a um ou outro aspecto, o direito penal tende ao autoritarismo, quer pela desatenção ao princípio da culpabilidade, quer pela tutela a meras concepções morais³⁴.

Sendo assim, é de se concluir que *"la tarea del Derecho Penal no encaja sin contradicciones considerando que la protección de bienes jurídicos y la incidencia en la voluntad de la acción de los ciudadanos son cometidos equivalentes del Derecho Penal que se complementan, condicionan y limitan mutuamente"*³⁵.

1.3 A LEGITIMIDADE DA INTERVENÇÃO PENAL PARA A TUTELA DE BENS JURÍDICOS SUPRA-INDIVIDUAIS

³⁴ RAMÍREZ, J. B. Op. cit., p. 57.

³⁵ JESCHECK, H. H. **Tratado de derecho penal**. Tradução: S. Mir Puig e F. Muñoz Conde, Barcelona : BOSCH, 1978, p. 11. No mesmo sentido: MAURACH, R. & ZIPF, H. **Derecho penal**. Tradução: Boffil Genzsch e Enrique Aimone Gibosn, Buenos Aires : Editorial Astrea, 1994, p. 272-273.

A discussão a respeito dos limites constitucionais da criminalização da inadimplência tributária passa necessariamente pela consideração sobre a legitimidade da tutela penal dos bens jurídicos supra-individuais.

Afinal, via de regra, as indagações a respeito da legitimidade do uso da tutela penal centram-se nas considerações a respeito da dignidade do bem jurídico tutelado. Ou seja, muito se discute sobre se o bem jurídico tutelado pelo legislador tem importância suficiente que justifique o uso da sanção grave com a qual o direito penal trabalha.

A esse respeito, há considerável setor doutrinário que sustenta a ilegitimidade da tutela penal de bens jurídicos supra-individuais³⁶, devendo o direito penal ocupar-se, apenas e tão-somente da tutela dos interesses individuais básicos, dentre eles, a vida, saúde liberdade e propriedade.

Esse modelo de direito penal corresponderia ao chamado direito penal nuclear, ao lado do qual, para outra corrente doutrinária, conviveria um "direito de intervenção", que estaria situado numa posição intermediária entre o direito penal e o direito administrativo, tal qual propugnado pela "Escola de Frankfurt"³⁷, razão pela qual seria um direito de

³⁶ SANTOS, J. C. **Direito penal...**, p. 16.

³⁷ Winfried HASSEMER, nesse sentido, assim se manifesta: "*Acho também que o Direito Penal, no fim das contas, estará disponível para os delitos mais graves, mas não para esse novo campo da moderna criminalidade (...). Acredito que é necessário pensarmos em um novo campo do direito que não aplique as pesadas sanções do Direito Penal, sobretudo as sanções de privação de liberdade e que, ao mesmo tempo, possa ter garantias menores. Eu vou chamá-lo de "Direito de*

menos garantias, porém suas sanções trariam uma menor ingerência na esfera pessoal do cidadão³⁸.

Nada obstante, é majoritário o entendimento segundo o qual a tutela de bens jurídicos supra-individuais não é incompatível com as conquistas históricas de garantia do direito penal, dentre elas os princípios da lesividade, subsidiariedade e fragmentariedade, desde que observadas algumas condições.

Com efeito, a concepção clássica de Estado Liberal é marcada, dentre outras características, pela existência de um catálogo de direitos e garantias fundamentais que demandam, em sua maioria, uma conduta omissiva por parte do Estado. São os denominados direitos fundamentais de primeira geração, os quais surgem como reação ao exercício arbitrário do poder por parte do monarca absolutista. Nesse contexto, o Estado cumpre sua função, basicamente, abstendo-se de intervir, salvo em excepcionais hipóteses, na esfera da liberdade e propriedade do indivíduo e garantindo o cidadão contra intervenções arbitrárias.

A partir do pós-guerra, uma outra geração de direitos fundamentais vem à baila, com o advento do Estado de Bem Estar Social. Esses direitos fundamentais de segunda geração, bem como os de terceira geração que lhes seguem, por outro lado,

Intervenção". (...) Esse novo campo do direito estaria localizado entre o Direito Penal, Direito Administrativo, entre o direito dos atos ilícitos no campo do Direito Civil, entre o campo do Direito Fiscal" (HASSEMER. W. Três temas de direito penal. Porto Alegre : FESMP, 1993, p. 95.

³⁸ BIDASOLO, M. C. **Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales**. Valencia : Tirant lo Blanch, 1999, p. 185-186.

exigem do Estado prestações positivas voltadas à consecução de objetivos normalmente ligados à diminuição de desigualdades sociais.

Tais prestações positivas, nessa linha, somente são viáveis do ponto de vista material, por meio do dispêndio, da parte do Estado, de vultosas somas.

A Constituição, em seu art. 3º, elegeu, como objetivos fundamentais da República, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. O cumprimento desses objetivos, efetivamente, demanda um Estado com condições materiais de fazê-lo.

Nessa linha, não se perde, com a aceitação da legitimidade da tutela penal de bens jurídicos supra-individuais, num primeiro momento, a concepção segundo a qual na Constituição está o referencial axiológico indispensável para a constatação de um bem-jurídico penal³⁹.

Ainda, não se perde - e nem se pode perder - a noção segundo a qual a aceitação da tutela penal a bens jurídicos supra-individuais implica na aceitação de que somente serão dignos da tutela penal se puderem ser reconduzidos à

³⁹ SALOMÃO, H. S. **O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 168-A, § 1º, I, Código Penal)**. In Direito penal empresarial. São Paulo : Dialética, 2001, p. 95.

realização de direitos individuais, ainda que os titulares desses direitos sejam pessoas, em princípio, indeterminadas.

Trata-se, enfim, de não se perder a visão da natureza "antropocêntrica" da tutela penal. O direito penal, sob essa ótica, "é, (e deve continuar a ser, mesmo que uma certa insistência saudosista persista em o qualificar então de direito burguês) um direito de tutela de bens jurídico-penais, isto é, afinal, de preservação das condições fundamentais da mais livre realização possível da personalidade de cada homem na comunidade"⁴⁰.

Em sentido similar, ressaltando a inexistência de incompatibilidade com um direito penal democrático na aceitação da tutela penal dos bens jurídicos supra-individuais, desde que se faça a necessária distinção entre bem jurídico e função estatal, Juarez TAVARES, considera que "só poderá ser reconhecido como bem jurídico o que possa ser reduzido a um ente próprio da pessoa humana, quer dizer, para ser tomado como bem jurídico será preciso que determinado valor possa implicar, direta ou indiretamente, um interesse individual, independentemente de se esse interesse individual corresponde a uma pessoa determinada ou a um grupo de pessoas

⁴⁰ DIAS, J. F., Op. cit., p. 74. No mesmo sentido, ou em sentido análogo: BIDASOLO, M. C. Op. cit., p. 205; HASSEMER, W. & CONDE, F. M. **Introducción a la criminología y al derecho penal**. Valencia : Tirant lo blanch, 1989, p. 112 BUSATO, P. C. & HUAPAYA, S. M. Op. cit., p. 68; SALOMÃO, H. E. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo : RT, 2001, p. 175; SILVEIRA, R. M. J. **Direito penal supra-individual - interesses difusos**. São Paulo : RT, 2003, p. 71.

indistinguíveis"⁴¹.

Sendo assim, não é possível, ainda segundo Juarez TAVARES, identificar, por exemplo, a função estatal de controle da arrecadação com o patrimônio público, a função de controle ambiental e o próprio meio ambiente, estes últimos bens jurídicos dignos de tutela penal. Afinal, "*para ser tomado no sentido de bem jurídico, deve o meio ambiente (solo, água, ar e seus demais elementos naturais) ser entendidos como bem essencial da pessoa humana e sua relação com outras pessoas e com a natureza, e não como bem por si mesmo, protegido e sufragado como interesse exclusivo do Estado e seu poder de controle*"⁴².

Portanto, as funções estatais não podem ser objeto de tutela penal e eleitas à categoria de bens jurídico-penais justamente por seu caráter instrumental. Do contrário, estar-se-ia admitindo o uso do direito penal como mero instrumento da política estatal e o uso do castigo pela simples desobediência.

Necessário se faz perquirir, pois, por meio de uma interpretação teleológica, que valores se busca assegurar por meio da função estatal considerada⁴³, para que, só então, seja possível dizer se a tutela recai sobre a função estatal em si

⁴¹ TAVARES, J. Op. cit., p. 217.

⁴² Idem. Ibidem. No mesmo sentido: RESTUCCIA, D. P. & GALAIN, G. A. P. **Delitos económicos**. Buenos Aires : IBDF, 2004, p. 79; PÉREZ, J. A. **El delito fiscal a través de la jurisprudencia**. Pamplona : Aranzadi, 1997, p. 53.

⁴³ PÉREZ, J. A. Op. cit., p. 53.

ou sobre um bem jurídico-penal, o qual, como tal, deve ser reconduzível ao indivíduo.

Trazendo a questão para a seara da função estatal de arrecadação tributária, são precisas as palavras de Anabela Miranda RODRIGUES, quando acentua que *"é hoje um dado adquirido a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização dos objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado"*⁴⁴.

Na mesma direção, embora em outro contexto, Helenilson Cunha PONTES assinala que *"a atividade estatal de imposição tributária não está desvinculada do dever constitucionalmente imposto a toda a República brasileira de buscar construir uma sociedade livre, justa e solidária. Pelo contrário, a tributação constitui um dos mais relevantes instrumentos aptos à consecução daquele objetivo constitucional. Para tanto é preciso reconhecer no dever tributário um novo fundamento e uma diferente dimensão, derivados da afirmação positiva do princípio da capacidade contributiva e de toda a carga normativa que tal princípio carrega"*⁴⁵.

Sendo assim, é de se concordar com Heloísa Estellita SALOMÃO quando fundamenta a legitimidade da intervenção penal

⁴⁴ RODRIGUES, A. M. **Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal**. In Temas de direito penal econômico. São Paulo : RT, 2001, p. 181.

⁴⁵ PONTES, H. C. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo : Dialética, 2000, p. 105.

no âmbito do direito penal tributário, nos fins perseguidos pela atividade de arrecadação tributária tal qual estruturada na Constituição da República, onde está refletido seu modelo de Estado Democrático e Social, o qual tem por metas a igualdade e justiça sociais⁴⁶.

Conclui a autora que *"não se pode negar, portanto, que a Constituição reconhece e disciplina o interesse superindividual na arrecadação tributária axiologicamente orientada e implementada segundo os valores constitucionais fundamentais antes elencados. Essa orientação axiológica, já delineada, é que estabelece uma relação de instrumentalidade entre a arrecadação tributária e a consecução e proteção da dignidade da pessoa humana"*⁴⁷.

Diante disso, resta como premissa a imprescindibilidade do conceito de bem jurídico-penal enquanto categoria limitadora da atividade estatal de criação de tipos penais, quer a tutela se dirija a bens jurídicos individuais, quer se dirija a bens jurídicos supra-individuais.

O reconhecimento de que a concretização do conceito de bem jurídico-penal seja tarefa extremamente árdua e de que há muito para se avançar nessa área não serve para negar-lhe

⁴⁶ SALOMÃO, E. S. **A tutela penal...**, p. 180-181. Em sentido similar: PEREZ, J. A. Op. cit., p. 55.

⁴⁷ SALOMÃO, E. S. **A tutela penal...**, p. 184. Aceita-se, aqui também, as conclusões da autora sobre ser a arrecadação tributária o bem jurídico-penal tutelável. Entretanto, tendo em vista as procedentes considerações de Juarez TAVARES a respeito da inviabilidade de se fundamentar a tutela penal de funções estatais, ressalta-se que a arrecadação deve ser vista sob seu aspecto estático e dinâmico, conforme similarmente explica José Aparicio PÉREZ (Op. cit., p. 55).

importância. Parte das dificuldades se dissipam com as construções doutrinárias segundo as quais, para que se possa tutelar penalmente um bem jurídico, ele deve ter referibilidade constitucional e antropocêntrica, o que possibilita o exercício do controle da atividade legislativa de uma parcela considerável das formas usuais de manifestação do autoritarismo penal.

Ainda assim, é quase unânime o reconhecimento de que circunscrever os limites à atividade legislativa penal ao propósito de tutelar bens jurídico-penais não é o suficiente. Afinal, *"o conceito de bem jurídico não é uma varinha mágica através da qual se pode separar desde logo, por meio de subsunção e dedução, a conduta punível daquela que deve ficar impune"*⁴⁸.

Diante disso, não se pode perder de mente, principalmente no âmbito da tutela de bens jurídicos supra-individuais, que o legislador, ao formular tipos penais, realiza uma dupla valoração (negativa). Desvalora a conduta e desvalora o resultado⁴⁹.

A consideração a respeito dos limites impostos ao poder

⁴⁸ ROXIN, C. **Problemas básicos de direito penal**. Tradução: Ana Paula dos Santos, Luis Natscheradetz, Anal Isabel de Figueiredo e Maria Fernanda Palma. Lisboa : Vega, 1986, p. 61. Em outra obra o autor reconhece que apesar do relativo consenso sobre missão do direito penal de proteção a bens jurídicos esse relativo consenso *"reposa sobre fundamentos inseguros. Por eso el concepto material de delito y la teoría del bien jurídico siguen contándose aún hoy entre los problemas básicos menos clarificados con exactud del Derecho penal"* (ROXIN, C. **Derecho penal...**, p. 71).

⁴⁹ Sobre o tema: CONDE, F. M. **Introducción al derecho penal**. 2. ed. Buenos Aires : IBDF, 2003, p. 64-68.

de estabelecer incriminações sob a ótica de quais bens jurídicos são passíveis de proteção penal abarca apenas parte do problema. Trata-se da definição dos limites impostos ao legislador para realizar um juízo de valor negativo quanto aos resultados que, real ou potencialmente, advenham de uma dada conduta.

Resta indagar, ainda, quais são os limites impostos ao legislador ao realizar um juízo negativo de valor sobre a conduta.

Freqüentemente, ao lado do princípio da lesividade, costuma-se arrolar os princípios da subsidiariedade e fragmentariedade para a redução do âmbito das condutas passíveis de serem erigidas à categoria de crime pelo legislador.

O primeiro deles implicaria na importância prévia de se perquirir a necessidade da tutela penal. Em outros termos, verificar se a proteção ao bem jurídico não pode satisfatoriamente ser realizada por outro ramo do direito, já que a sanção penal é violenta por essência. Dessa forma, somente quando nenhuma outra forma de controle social fosse suficiente, aí incluídas as demais sanções com as quais trabalham os outros ramos do direito, é que estaria legitimada a intervenção penal⁵⁰.

Já o segundo implica na consideração segundo a qual não são todas as formas de ataque ao bem jurídico-penal que justificam a tutela penal, mas apenas os ataques mais

⁵⁰ MIR PUIG, S. Op. cit., p. 110.

perigosos⁵¹.

É por essa razão, aliada às dificuldades de concretização do bem jurídico, que as justificativas doutrinárias a respeito da possibilidade de tutela penal dos bens jurídicos supra-individuais vêm, normalmente, acompanhadas de uma ressalva aos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade.

Assim, por exemplo, Heloísa Stellita SALOMÃO faz questão de ressaltar que não basta a conclusão de que se está diante de um bem jurídico digno de tutela penal, sendo necessário, mais, a comprovação da insuficiência de outras espécies de sanção. Arremata dizendo ser importante a *“observação para que não se pense que com o reconhecimento da arrecadação tributária como bem jurídico se está, implicitamente, aceitando o emprego da tutela penal contra o mero inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo”*. Conclui asseverando que somente as formas de ataque mais graves ao bem jurídico possibilitariam a tutela penal⁵².

Em que pese a importância destacada dos princípios da subsidiariedade e fragmentariedade é preciso ir mais além para lograr limites mais precisos ao uso da tutela penal, especialmente quando se está diante da análise da tutela de bens jurídicos supra-individuais, em relação aos quais - embora legítima a tutela -, a concretização do bem jurídico-

⁵¹ Idem. Ibidem.

⁵² SALOMÃO, H. S. **A tutela penal...**, p. 188-189. No mesmo sentido: DIAS, J. F. Op. cit., p. 78.

penal é mais difícil⁵³.

É certo que nenhum dos princípios limitadores da atividade punitiva estatal, por si só, é capaz de cumprir, sozinho, a tarefa de estabelecer contornos razoáveis e democráticos à intervenção penal. A importância deles todos está em seu conjunto.

Nessa linha, lesividade, subsidiariedade e fragmentariedade têm importância capital, mas não deixa de ser importante, como dito, no âmbito da tutela dos bens jurídicos supra-individuais, ir mais além.

Primeiro, porque o princípio da fragmentariedade tem sua força normativa melhor dirigida ao aplicador do direito do que ao legislador. Trata-se, antes, de uma constatação pós-legislativa⁵⁴ do que de um princípio limitante pré-legislativo, embora não se lhe negue também essa função.

Assim, a constatação da fragmentariedade do direito penal é princípio importantíssimo de aplicação do direito penal, que vem em reforço ao princípio da legalidade estrita. Uma vez que o direito penal é fragmentário, deve o aplicador

⁵³ Como bem ressalta Jorge de Figueiredo DIAS, nessas hipóteses, embora o bem jurídico não deixe de ser o fundamento do ilícito "a matéria proibida assume uma relevância sistemática muito maior do que em crimes definitivamente consolidados à escala planetária (como é o caso do homicídio)". (DIAS, J. F. Op. cit., p. 69).

⁵⁴ Aliás, não deixa de ser interessante considerar que a fragmentariedade do direito penal foi inicialmente constatada e criticada por Binding como um defeito. Em sua concepção, o direito penal deveria ser completado para melhor se aparelhar na defesa dos bens jurídicos. Sobre o tema: TAVARES, J. **Critérios de seleção de crimes e cominação de penas**. In Revista Brasileira de Ciências Criminais (IBCCRIM), Número Especial de Lançamento. São Paulo, p. 81; e MIR PUIG, S. Op. cit., p. 110.

levar em consideração que suas lacunas são propositais e, portanto, resistir à tentação de colmatá-las pelo uso da analogia.

Sob o aspecto pré-legislativo, dizer que, por força do princípio da fragmentariedade, o legislador penal só deve se ocupar das ofensas mais graves ou mais perigosas ao bem jurídico tutelado não parece ter a força limitativa necessária. Isso porque, ao legislador incumbirá a tarefa de selecionar quais são os ataques mais graves e mais perigosos. Serve, nada obstante, para demarcar a impossibilidade de se valer do direito penal sob a ingênua concepção de uma proteção integral ao bem jurídico.

Por outro lado, dizer que o direito penal é subsidiário, estando o legislador limitado a só erigir à categoria de crime aquelas condutas em relação às quais as demais modalidades de controle falharam, também, por si só, é insuficiente. Basta ressaltar a magnanimidade do bem jurídico tutelado e constatar socialmente que as violações ao bem jurídico em questão seguem ocorrendo, apesar de outros ramos do direito o tutelarem, que estaria justificada - ao menos discursivamente - a intervenção "subsidiária" do direito penal.

A esse respeito, Claus ROXIN, mesmo levando em consideração que o princípio da proporcionalidade, do qual a subsidiariedade penal é corolário, é um princípio constitucional básico, expõe que *"si no hay certeza sobre si otros medios más leves (como las meras sanciones civiles) prometen o no un éxito suficiente, al legislador le está*

*atribuida además una prerrogativa de estimación. Por ello el principio de subsidiariedad es más una diretriz políticocriminal que un mandato vinculante*⁵⁵.

Tome-se um exemplo esclarecedor e ao mesmo tempo estarrecedor. Buscando tutelar o patrimônio, o legislador fez introduzir no art. 163, do Código Penal o tipo de dano⁵⁶. Esse crime é tradicionalmente doloso e ninguém jamais em sua consciência concebeu a possibilidade de extensão da tutela penal às modalidades negligentes de causar dano. Aliás, se há uma conduta em relação à qual é possível dizer que todos - sem exceção! - já praticaram na vida é ter dado causa, culposamente, à destruição, inutilização ou deterioração de coisa alheia. Nem se consegue imaginar a hipótese de transformar em crime uma conduta que, embora involutariamente, todos os membros de uma comunidade já praticaram e estão na contingência de praticar em qualquer momento.

Isso, contudo, não foi suficiente para que o legislador, ao se propor a tutelar penalmente o meio ambiente, deixasse de abusar da tipificação culposa de diversas modalidades de danos ao meio ambiente na Lei nº 9.605/98, a ponto de ter chegado ao cúmulo de prever uma modalidade de crime culposo até para a conduta consistente em "destruir, danificar, lesar ou maltratar, por qualquer modo ou meio, plantas de ornamentação de logradouros públicos ou em

⁵⁵ ROXIN, C. **Derecho penal...**, p. 67.

⁵⁶ Art. 163, do Código Penal: "Destruir, inutilizar ou deteriorar coisa alheia: pena - detenção, de um a seis meses, ou multa".

propriedade privada alheia”, com a previsão em abstrato de uma pena que varia de um a seis meses de detenção ou multa⁵⁷.

Atitude de tal porte, talvez pela óbvia inconstitucionalidade, não conta com a anuência sequer dos doutrinadores que defendem de forma mais enfática a tutela penal do meio ambiente⁵⁸ e só encontra explicação na elevação do bem jurídico tutelado a um verdadeiro fetiche, o que acaba por obscurecer os princípios da fragmentariedade e subsidiariedade.

Sendo assim, em reforço aos princípios limitadores acima referidos, é importante precisar, também, limites à atribuição de (des)valores às condutas potencialmente danosas a bens jurídicos tuteláveis pelo direito penal.

Também nessa seara, a tarefa é árdua e não se encontra uma fórmula mágica da qual se possa extrair com exatidão que condutas violadoras, ou potencialmente violadoras, de bens jurídico-penais são passíveis de serem erigidas à categoria de crime.

Afinal, ao desvalorar uma dada conduta, o legislador

⁵⁷ Art. 49, Parágrafo único, da Lei nº 9.605/98. Não se pode deixar de registrar, ademais, que para a modalidade dolosa desse tipo, o legislador previu pena privativa de liberdade, embora com cominação alternativa à pecuniária, que pode variar de três meses a um ano de detenção, ou seja, a mesma pena privativa de liberdade prevista para a lesão corporal dolosa simples do art. 129, do Código Penal.

⁵⁸ Vide, por exemplo: FREITAS, V. P. & FREITAS, G. P. **Crimes contra a natureza**. 8. ed. São Paulo : RT, 2006, p. 154, bem como as críticas de CARVALHO, E. M. **Tutela penal do patrimônio florestal brasileiro**. São Paulo : RT, 1999, p. 171-173.

busca no seio social⁵⁹ os parâmetros éticos com os quais vai trabalhar. Sua atividade, portanto, é essencialmente política e nem poderia ser diferente. Pretender-se um engessamento absoluto do legislador na tarefa de atribuir desvalor às condutas potencialmente lesivas a bens jurídico-penais para o fim de proibi-las sob a ameaça de uma sanção de maior gravidade, significaria o congelamento do ordenamento jurídico penal ao estágio evolutivo de um dado momento histórico.

Efetivamente, como bem observa Claus ROXIN, "*sociedades simples podem arranjar-se com os dez mandamentos ou análogas normas básicas. Mas a moderna sociedade de massas só se deixa controlar através de abrangentes regulamentações. Também os novos desenvolvimentos trazem consigo imediatamente uma enxurrada de novos dispositivos jurídicos*"⁶⁰.

Isso não significa, por outro lado, que limites jurídicos não possam ser precisados, especialmente não se perdendo de vista que o fundamento de validade do ordenamento jurídico como um todo está na Constituição, o que afirma sua preeminência normativa e torna exigível, como bem ressalta Paulo Ricardo SCHIER, sem grifos no original, "*que se faça uma leitura (ou releitura) da ordem infraconstitucional através daquela [da normatividade constitucional]. Em outras palavras, os valores constitucionais primeiramente devem buscar*

⁵⁹ TAVARES, J. **Critérios de seleção...**, p. 80.

⁶⁰ ROXIN, C. **Estudos...**, p. 15.

realização, impondo-se mediante a ordem infraconstitucional”⁶¹.

Sendo assim, ao atribuir juízos negativos de valor às condutas a serem tipificadas, a axiologia constitucional tampouco pode ser desconsiderada pelo legislador, o qual não pode desprezar, subverter ou inverter sua a ordem valorativa.

Como explicitado acima, nesse primeiro momento, cumpre perquirir a respeito da possibilidade da incriminação da inadimplência em geral, analisando-se quais são os limites constitucionais impostos à eleição da inadimplência, pura e simples, à categoria de crime e se há alguma característica que a inadimplência possa ter, que permita sua eleição à categoria de crime.

A questão pode parecer banal. Aliás, não deixa de ser recorrente, nos manuais acadêmicos, a utilização do exemplo da mera inadimplência contratual para dar cor ao princípio da subsidiariedade, explicando-se que, em relação a essa modalidade de ilícito, as medidas de execução patrimonial são suficientes, o que tornaria a intervenção penal excessiva⁶².

Entretanto, como o objetivo final é analisar a possibilidade da tutela penal a uma das formas de ataque à arrecadação tributária, um dos bens jurídicos qualificáveis como supra-individuais, bem como as advertências acima empreendidas em relação à subsidiariedade e fragmentaridade nessa seara, a questão assume importância fundamental.

⁶¹ SCHIER, P. R. **Filtragem constitucional - construindo uma nova dogmática jurídica**. Porto Alegre : SAFE, 1999, p. 103.

⁶² Vide, por exemplo: ROXIN, C. **Derecho penal...**, p. 66.

O foco central da análise, para tanto, não pode deixar de ser dispositivo constitucional específico cuja análise está umbilicalmente ligada à questão da constitucionalidade da incriminação da inadimplência, que é aquele do art. 5º, LXVII, da Constituição da República.

1.4 O ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO ENQUANTO LIMITE À TIPIFICAÇÃO DO INADIMPLEMENTO

Como dito, é exemplo recorrente nos manuais acadêmicos de direito penal, para fins de ilustrar o princípio da subsidiariedade, a impertinência da tipificação da inadimplência, em razão da suficiência dos meios menos violentos à tutela do patrimônio.

Essa suficiência, mencionada acima, diante da importância que pode assumir um dado bem jurídico, acentuadamente quanto aos supra-individuais, pode entrar em xeque quando se depara, no plano da realidade fenomênica, com a freqüente ocorrência de condutas a eles violadoras.

Sem desprezo aos princípios da fragmentariedade e subsidiariedade, cumpre analisar a questão, nada obstante, sob a ótica do desvalor constitucional que recai sobre essa conduta, o que vincula o legislador na atividade legislativa penal.

A esse respeito, portanto, ganha relevância a regra inserta no capítulo destinado aos direitos e garantias individuais e coletivos da Constituição, a qual prescreve, em seu artigo 5º, inciso LXVII, que *"não haverá prisão civil por*

dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel".

A análise da regra enceta uma série de questões, mas o ponto de partida não pode deixar de ser a disciplina dos direitos fundamentais⁶³.

Isso porque, as hipóteses de prisão, como é sintomático, estão todas ligadas, por restringi-lo, a um dos direitos fundamentais de primeira geração por excelência, que é a liberdade.

1.4.1 Os direitos fundamentais e sua limitabilidade

Desde as Revoluções Liberais influenciadas pelo Iluminismo, até os dias atuais, as garantias e os direitos fundamentais passam a pertencer à essência do Estado Democrático Constitucional⁶⁴. Com eles, no entanto "*o Constitucionalismo do século XX logrou sua posição mais consistente, mais nítida, mais característica*"⁶⁵.

Nessa linha, a Constituição da República em vigor,

⁶³ Num outro contexto e sob um enfoque ligeiramente distinto do aqui tratado, o tema foi por nós abordado em OLIVEIRA, R. R. **A aplicação da norma penal no tempo e a sucessão de leis penais distintamente mais favoráveis**. Curitiba. 2002. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Sociais) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

⁶⁴ LOEWENSTEIN. K. **Teoría de la constitución**. 2. ed. Tradução: Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona : Ariel, 1986, p. 395.

⁶⁵ BONAVIDES, P. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 539-540.

especialmente em seu artigo 5º⁶⁶, outorga aos indivíduos um rol significativo de direitos e garantias individuais em relação aos quais se extrai uma série de conseqüências, decorrentes do próprio regime jurídico constitucional dos direitos fundamentais, às quais cumpre fazer breve menção.

Assim, antes de tudo, os direitos fundamentais têm aplicação imediata conforme preceitua o § 1º, do art. 5º, da Constituição da República, ou seja, não demandam, salvo quando expressamente o texto constitucional o exigir, qualquer regra infraconstitucional a lhes dar conformação. Os direitos fundamentais têm, em resumo, afora as exceções⁶⁷, eficácia plena e aplicabilidade imediata⁶⁸.

Por outro lado, em razão da importância conferida aos direitos individuais, buscou o constituinte afastá-los da

⁶⁶ Como bem salientam Luiz Alberto DAVID ARAÚJO e Vidal Serrano NUNES JÚNIOR os direitos fundamentais não se restringem àqueles arrolados no art. 5º, da Constituição da República. Há uma série deles que se encontram esparsos no texto constitucional. Dentre eles, cita-se o direito à saúde previsto no art. 6º e o direito à anterioridade tributária previsto no art. 150, III, "b", como já reconheceu o e. Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADIn 939. (ARAÚJO. L. A. D. & SERRANO JÚNIOR, V. S. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo : Saraiva, 1999, p. 75-6). Isso sem falar no § 2º, do art. 5º, da CR que expressamente preceitua: "*os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*".

⁶⁷ Vide, por exemplo, os incisos XLI e XLII, do art. 5º, da CR. Entretanto, conforme salienta João Pedro GEBRAN NETO, mesmo nestes casos, ainda que o judiciário não possa substituir-se ao legislador tipificando a conduta, alguma concretização é possível, como por exemplo por meio de ordem concreta impedindo conduta de discriminação racial. (GEBRAN NETO, J. P. **A aplicação imediata dos direitos e garantias individuais - a busca de uma exegese emancipatória**. São Paulo : RT, 2002, p. 181).

⁶⁸ SARLET, I. W. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1998, p. 246.

possibilidade de supressão ou alteração restritiva por parte de maiorias eventuais, inscrevendo-os no rol das cláusulas de eternidade da Constituição (art. 60, § 4º, IV)⁶⁹. Retirou-se, pois, os direitos individuais, do alcance do poder constituinte derivado, restringindo-lhe materialmente o poder de emendar a Constituição.

Além disso, a Constituição proíbe, em seu art. 68, § 1º, II, que se editem leis delegadas versando sobre direitos individuais. Assim, a conformação legislativa dos direitos individuais está infensa à delegação legislativa, reservando-se ao Parlamento, diante da relevância da matéria, lugar de primazia na sua regulamentação.

Por outro lado, dentre as excepcionais hipóteses em que a Constituição permite a intervenção da União nos Estados membros e no Distrito Federal, está a de garantir os direitos fundamentais (art. 34, VII, "b"). Aqui, *"tem-se uma hipótese em que a própria Carta Magna faz uma prévia ponderação de valores, atribuindo certa proeminência aos direitos fundamentais, mesmo diante da federação (que também é cláusula pétrea)"*⁷⁰.

Ainda, os direitos fundamentais têm uma dimensão histórica relevante na sua caracterização, razão pela qual se costuma apontar como sendo uma de suas características a historicidade, ou seja, há uma cadeia histórica evolutiva que

⁶⁹ Art. 60, § 4º, da CR: *"Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV- os direitos e garantias individuais"*.

⁷⁰ SCHIER, P. R. **Direito Constitucional - anotações nucleares**. Curitiba : Juruá, 2001, p. 158.

culmina num determinado direito fundamental⁷¹. Tais condicionantes históricos, juntamente com os culturais, foram apontados por Ulrich Scheuner, em oposição aos métodos tradicionais da hermenêutica, como os adequados à compreensão do conteúdo objetivo de cada direito fundamental⁷².

Os direitos fundamentais têm como característica, ademais, a universalidade, ou seja, são direitos que têm por destinatários *"todos os seres humanos. Constituem uma preocupação generalizadora da raça humana. Logo, é impensável a existência de direitos fundamentais circunscritos a uma classe, estamento ou categoria de pessoas"*⁷³.

São, ainda, irrenunciáveis. Os indivíduos não podem dispor dos direitos fundamentais. Isto não significa que não haja direitos fundamentais cujo exercício pelo seu titular não possa ser postergado ou que se não possa deixar de exercer alguns deles temporariamente. A renúncia, todavia, é inadmissível⁷⁴.

Os direitos fundamentais são, ademais, imprescritíveis. Isso significa que esses direitos não se perdem pelo desuso ou pelo decurso do tempo⁷⁵.

⁷¹ ARAÚJO, L. A. D. & NUNES JÚNIOR, V. S. Op. cit., p. 72.

⁷² BONAVIDES, P. Op. cit., p. 546.

⁷³ ARAÚJO, L. A. D. & NUNES JÚNIOR, V.S. Op. cit., p. 72.

⁷⁴ Idem, p. 73. Os autores exemplificam com o direito à imagem: *"Uma modelo pode permitir a utilização de sua imagem em campanha publicitária determinada, sem, contudo, autorizar a sua divulgação indeterminada"*.

⁷⁵ SCHIER, P. R. **Anotações nucleares**...., p. 156.

Os direitos fundamentais são acumuláveis. Assim, pode haver a concorrência de diversos direitos fundamentais. Isso ocorrerá quando o comportamento de um mesmo indivíduo preencher os pressupostos de fato de vários direitos fundamentais⁷⁶. Nessa hipótese, uma única situação será regulamentada por mais de um preceito constitucional e a definição do seu regramento, bem como de suas conseqüências jurídicas específicas, só será possível com a identificação de todas as normas de regência⁷⁷.

No que diz com a interpretação dos direitos fundamentais, vige o princípio segundo o qual *"em caso de dúvida, deve prevalecer a interpretação que, conforme os casos, restrinja menos o direito fundamental, lhe dê maior protecção, amplie mais seu âmbito, o satisfaça em maior grau"*⁷⁸. Trata-se do princípio da máxima efetividade dos direitos fundamentais⁷⁹.

Os direitos fundamentais são, ainda, limitáveis, razão pela qual não são absolutos. Isso significa que, embora se deseje que cada direito fundamental se expresse de forma máxima, na prática pode não ser possível atender de maneira absoluta e concomitante todos os direitos fundamentais. Assim, pode ocorrer, num caso concreto, uma colisão entre um direito

⁷⁶ CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional**. 5. ed, Coimbra : Almedina, 1991, p. 654-655.

⁷⁷ ARAÚJO, L. A. D. & NUNES JÚNIOR, V. S. Op. cit., p. 75.

⁷⁸ CANOTILHO, J. J. G. & MOREIRA, V. **Fundamentos da constituição**. Coimbra : Coimbra, 1991, p. 143. No mesmo sentido: BONAVIDES, P. Op. cit., p. 547.

⁷⁹ ARAÚJO, L. A. D. & NUNES JÚNIOR, V.S. Op. cit., p. 55.

fundamental e um outro preceito constitucional, cuja solução implique na restrição daquele.

Entretanto, embora se possa afirmar que a limitabilidade é uma das características dos direitos fundamentais, importa ressaltar que a limitação concreta de um direito fundamental está sujeita à prévia verificação de uma série de condições, decorrentes de uma disciplina rigorosa, a fim de se certificar da efetiva necessidade de se atender a um outro preceito constitucional. Dessa forma, pode-se dizer que a própria limitação dos direitos fundamentais está sujeita a limites⁸⁰.

A restrição de um direito fundamental é *"a limitação ou diminuição do âmbito material de incidência da norma concessiva, tornando mais estreito o núcleo protegido pelo dispositivo constitucional, interferindo diretamente no conteúdo do direito fundamental a que a norma visa proteger"*⁸¹.

Entretanto, nem todo limite de (ou a) um direito fundamental configura-se uma restrição. Isso porque, o primeiro limite que um direito fundamental encontra está no seu próprio alcance material. Esse limite, nas palavras de

⁸⁰ A propósito, Ernst-Wolfgang Böchenförde assevera que ocupou lugar de destaque no processo histórico de desenvolvimento dos direitos fundamentais como direitos subjetivos de liberdade, a questão a respeito de se estabelecer parâmetros e limites à limitabilidade dos direitos fundamentais por parte do legislador. (BÖCHENFÖRDE, E. W. **Escritos sobre derechos fundamentales**. Tradução: Juan Luis Requejo Pagés e Ignacio Villaverde Menéndez, Baden-Baden : Nomos Verlagsgesellschaft, 1993, p. 101-2).

⁸¹ SCHÄFER, J. G. **Direitos fundamentais - proteção e restrições**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001, p. 61.

Konrad HESSE, "é uma questão do seu 'âmbito da norma'"⁸².

Com efeito, há hipóteses em que apenas aparentemente haveria conflito ou colisão de direitos fundamentais, os quais poderiam ser resolvidos por meio da restrição de um ou de ambos deles. Por vezes, a solução está na descoberta daquilo que se costuma denominar por limites imanentes aos direitos fundamentais, ou seja, o problema "deve ser resolvido como problema de interpretação dos preceitos constitucionais que prevêm cada um dos direitos fundamentais. O que se pergunta em cada caso é se a esfera normativa do preceito em causa inclui ou não um (sic) certa situação ou modo de exercício, isto é, até onde vai o domínio de proteção (a hipótese) da norma"⁸³.

Afora isso, os direitos fundamentais, *a priori*, como bem refere Jairo Gilberto SCHÄFER, são dotados de cláusula de maximização, não lhes sendo própria a possibilidade de restrição⁸⁴. A restrição é algo externo ao direito, que advém da necessidade de torná-lo compatível com outros preceitos constitucionais.

Sendo assim, os direitos fundamentais, uma vez que estão previstos na Constituição, só devem sofrer restrição por

⁸² HESSE, K. **Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha**. Tradução: Luiz Afonso Heck. Porto Alegre : SAFE, 1998, p. 251.

⁸³ ANDRADE. J. C. V. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra : Almedina, 1998, p. 219.

⁸⁴ SCHÄFER, J. G. Op. cit., p. 62.

causa de uma outra norma constitucional⁸⁵.

Isso porque, há hipóteses em que o exercício de um direito fundamental por parte de um titular entra em choque, ou conflito, com outro direito fundamental, cujo exercício é afirmado por outro titular. Pode também ocorrer, que o exercício de um direito fundamental entre em conflito com um outro direito constitucionalmente previsto ou, ainda, com outro interesse protegido, do mesmo nível constitucional.

Nessas hipóteses, para salvaguardar outros direitos ou interesses protegidos pela Constituição, haverá a necessidade de se realizar um processo de conciliação, o que exige uma tarefa de ponderação ou concordância prática dos direitos e interesses em conflito⁸⁶.

Para tanto, todavia, algumas diretrizes precisam ser observadas.

Em primeiro lugar, é necessário não se perder de mente o fato de que não há hierarquia entre direitos fundamentais. Uma vez previstos na Constituição e, não havendo hierarquia entre normas constitucionais, não se pode dizer, abstratamente, que um direito fundamental seja mais importante e, portanto, deva prevalecer sempre sobre outro direito ou interesse constitucional. A solução do conflito deve pautar-se pela regra da máxima observância dos direitos fundamentais e

⁸⁵ ALEXY, R. **Teoria de los derechos fundamentales**. Tradução: Ernesto Garzón Valdés. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales. 1993, p. 277; HESSE, K. Op. cit., p. 250.

⁸⁶ CANOTILHO, J. J. G. & MOREIRA, V. Op. cit. p. 134.

sua mínima restrição possível⁸⁷.

Assim, necessário se faz estar atento ao princípio da proporcionalidade, segundo o qual a restrição operada a um direito fundamental não pode ultrapassar a medida necessária para o efeito de salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. Com isso, busca-se evitar *“nomeadamente as restrições desnecessárias, inaptas, ou excessivas de direitos fundamentais. Os direitos fundamentais só podem ser restringidos quando tal se torne indispensável, e no mínimo necessário, para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”*⁸⁸. Afinal, se o sacrifício de um valor constitucional não for necessário e adequado à salvaguarda de outro, não se está sequer diante de um verdadeiro conflito⁸⁹.

Por fim, mesmo que se permita a restrição de um direito fundamental em prol de outro direito ou interesse constitucionalmente assegurado, será necessário salvaguardar, no mínimo, o núcleo ou conteúdo essencial do direito fundamental restringido⁹⁰. Isso significa que a restrição operada não pode ser de tal intensidade a ponto de aniquilar o direito restringido⁹¹.

⁸⁷ Idem. Ibidem.

⁸⁸ Idem. Ibidem

⁸⁹ ANDRADE, J. C. V. Op. cit., p. 223.

⁹⁰ ALEXY, R. Op. cit., p. 286.

⁹¹ CANOTILHO, J. J. G. Op. cit., p. 631.

A tarefa de realização da concordância prática entre direitos fundamentais em tensão pode se dar pela via da ponderação abstrata ou da ponderação concreta⁹².

Essa última é feita tendo em vista o caso concreto, ou seja, normalmente pelo aplicador do direito que, diante da situação concreta onde um direito fundamental possa se colocar em colisão com um outro direito fundamental ou valor constitucional, realiza a tarefa de ponderação para restringir um deles e fazer prevalecer outro para a solução do caso concreto.

A ponderação abstrata, por sua vez, reflete a atividade de ponderação hipotética, já que *"muitos dos conflitos normativos que o texto constitucional sugere são facilmente percebidos em tese: livre iniciativa versus proteção do consumidor ou meio ambiente; liberdade de informação e de imprensa versus intimidade, honra e vida privada, dentre muitos outros"*⁹³.

Mesmo nas hipóteses em que a regra de conformação advém de uma ponderação abstrata, tal ocorrerá tendo em vista uma situação de conflito previamente vislumbrada. Ou seja, há sempre a necessidade de se estar diante de um conflito identificável. Não se pode, pois, abstratamente, declarar a prevalência de um direito fundamental em relação a outro em

⁹² LOPES, A. M. D. **Os direitos fundamentais como limites ao poder de legislar**. Porto Alegre : Safe, 2001, p. 191.

⁹³ BARCELLOS, A. P. **Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional**. In A Nova Interpretação Constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 60.

quanto tal, mas tão-somente a prevalência de um em relação ao outro diante de um determinado conflito, ainda que esse conflito seja apenas hipotético.

A ponderação abstrata pode ser obra da doutrina, mas é mais comumente associada à ponderação, em tese, feita pelo legislador, com vistas a deixar parâmetros de decisão pré-estabelecidos à atividade de aplicação do direito ao caso concreto, ou ainda pela própria Constituição, o que se traduz em uma outra regra constitucional⁹⁴.

Assim, por exemplo, antevendo o eventual choque entre o direito fundamental à intimidade - na sua dimensão da inviolabilidade ao domicílio - e outros valores constitucionais, a própria Constituição, no art. 5º, XI⁹⁵, antecipa-se para estabelecer parâmetros de conformação, desde logo excepcionando hipóteses em que o ingresso na residência do cidadão é permitido mesmo contra sua própria vontade.

Isso, por certo, não significa que se a Constituição silenciasse a respeito de exceções expressas não se poderia chegar à conclusão semelhante pela via da ponderação legislativa infraconstitucional ou pela ponderação concreta.

Entretanto, a ponderação feita pela própria Constituição, por se traduzir em regra constitucional de

⁹⁴ LOPES, A. M. D. Op. cit., p 191.

⁹⁵ Art. 5º, XI, da CR, sem grifos no original: "A casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, **salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial**". Da mesma forma ocorre em relação ao disposto no art. 5º, XII, da CR, que estabelece exceções à inviolabilidade das comunicações telefônicas.

hierarquia idêntica à dos valores por ela ponderados, é vinculante e não pode deixar de ser observada como parâmetro para a decisão do caso concreto.

1.4.2 A interpretação da regra do art. 5º, LXVII, da Constituição da República

Diante do acima exposto, forçoso reconhecer que a regra do art. 5º, inciso LXVII, da Constituição, é fruto de uma ponderação abstrata previamente realizada, diante da antecipação hipotética de um conflito.

Como bem observa Marcelo Lima GUERRA, *"é fácil compreender que nessa norma já há a realização pelo próprio Constituinte, de uma concordância prática, seja embora num plano muito abstrato, entre bens constitucionais em conflito. (...) Com efeito, proibindo a prisão civil por dívida, o Constituinte (...) reconheceu (...), portanto, que a tutela da recomposição patrimonial não deve ser buscada com o sacrifício da liberdade pessoal"*⁹⁶.

Nada obstante, o dispositivo em questão vem sendo interpretado de modo muito díspar na doutrina e jurisprudência, não havendo consenso a respeito de seus limites, sequer no âmbito dos doutrinadores ligados mais proximamente ao direito civil e processual civil.

Sem a pretensão de solucionar uma questão que não é

⁹⁶ GUERRA, M. L. **Prisão civil de depositário infiel e princípio da proporcionalidade.** In Revista de Processo nº 105, p. 40-41.

recente, mas apenas a título exemplificativo, verifica-se na doutrina haver quem entenda que o dispositivo acima veda apenas a prisão civil por dívida pecuniária, mas não toda e qualquer prisão civil, razão pela qual estaria permitida a prisão civil pelo inadimplemento de outras obrigações que não sejam dívida no seu sentido estrito⁹⁷.

Há ainda quem, como Eduardo TALAMINI⁹⁸, na esteira das palavras de Ovídio Baptista da SILVA⁹⁹, sustente que a Constituição proíbe toda e qualquer prisão civil - exceto as hipóteses expressamente excepcionadas - já que, dentre as exceções permitidas, há uma (por inadimplemento de obrigação alimentar), que se configuraria em prisão por dívida e outra (infidelidade do depositário) que não tem essa característica¹⁰⁰. Dessa forma, não faria qualquer sentido a Constituição excepcionar a possibilidade de prisão civil por infidelidade do depositário se só estivesse proibida a prisão

⁹⁷ PONTES DE MIRANDA, F. C. **Comentários à constituição de 1967**. Tomo V. 2. ed. São Paulo : RT, 1971, p. 266.

⁹⁸ TALAMINI, E. **Tutela relativa aos deveres de fazer e de não fazer**. 2. ed. São Paulo : RT, 2003, p. 302.

⁹⁹ Segundo Ovídio Baptista da SILVA "é verdade que a Constituição se refere à 'prisão por dívidas', mas ao mencionar as exceções que abre ao princípio, alude a um caso de dívida monetária, ou comumente monetária, que é a obrigação alimentar; e a outro que absolutamente não se confunde de essa espécie de obrigação, que é a prisão do depositário infiel. Se a prisão por dívidas que não fossem monetárias, estivesse sempre autorizada, não faria sentido a exceção constante do texto constitucional para o caso de depositário infiel" (SILVA, O. A. B. **Comentários ao código de processo civil**. v. 11. 2. ed. Porto Alegre : LEJUR, 1986, p. 663).

¹⁰⁰ SOUZA, G. A. **Prisão civil por dívida na constituição de 1988**. In Revista Jurídica n° 195, p. 42.

por dívida¹⁰¹.

Defendendo a possibilidade de aplicação da prisão civil em caso de descumprimento de decisões judiciais, Sérgio Cruz ARENHART¹⁰², mesmo levando em consideração as razões acima expostas, desenvolve instigante raciocínio ao propugnar que a expressão "dívidas", causa impeditiva da decretação da prisão civil ("não haverá prisão civil por **dívidas**") na verdade significa "vínculo obrigacional", o que abarcaria a infidelidade do depositário. Assim, careceria de razão o raciocínio segundo o qual não haveria sentido em excepcionar a possibilidade de prisão do depositário infiel se a Constituição não tivesse proibido toda e qualquer modalidade de prisão civil.

Sustenta, então, que se assim não se considerar a questão, restaria esvaziada a expressão "por dívida" - sendo certo que a Constituição não traria palavras soltas ou vãs -, já que bastaria ao constituinte ter descrito o dispositivo proibindo a prisão civil, salvo nas hipóteses excepcionais expressas.

Trazendo a questão novamente para a seara do direito penal, há diversos autores que procuram extrair um sentido do art. 5º, LXVII, da Constituição por meio de raciocínios similares àqueles acima expostos, ou seja, mediante raciocínios lógicos formulados sobre a literalidade do

¹⁰¹ LACERDA, G & OLIVEIRA, C. A. A. **Comentários ao código de processo civil**. v. 3. Tomo II. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991, p. 360.

¹⁰² ARENHART, S. C. **A tutela inibitória da vida privada**. São Paulo : RT, 2000, p. 206-213.

dispositivo.

José CRETELLA JÚNIOR, por exemplo, desenvolve raciocínio por meio do qual conclui, sem grifos no original, que *"tanto na hipótese de dívida, em caso de prestação alimentícia, como na hipótese de depositário infiel, (...) a decretação da prisão civil é meio coativo, que incide sobre os recalcitrantes. Dívida, entretanto, estrito senso, **não é ilícito civil, nem crime, ficando, assim, fora da incidência da regra jurídica constitucional"***¹⁰³.

Raciocínio semelhante é desenvolvido por uma parcela substancial da doutrina, em defesa da constitucionalidade dos tipos penais previstos nos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168-A, do Código Penal. Sustenta-se, então, que, em razão de o dispositivo em questão proibir a prisão **civil** por dívida, a prisão **penal** por dívida não estaria proibida, já que são evidentes as diferenças entre prisão penal e prisão civil.

Assim o faz, por exemplo, Pedro Roberto DECOMAIN, para quem *"poderia surgir discussão quanto à constitucionalidade desse inciso, diante da proibição da prisão civil por dívidas (...). Ocorre que aqui não se trata de prisão civil por dívida, mas sim da criminalização do não pagamento de uma"*¹⁰⁴.

¹⁰³ CRETELLA JÚNIOR, J. **Comentários à constituição**. v. 1. Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1989, p. 561.

¹⁰⁴ DECOMAIN, P. R. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. Florianópolis : Obra Jurídica, 1995, p. 94. No mesmo sentido: ANDRADE FILHO, E. O. **Direito penal tributário**. 3. ed., São Paulo : Atlas, 2001, p. 139; EISELE, A. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**. São Paulo : Dialética, 2001, p. 148; SILVA, J. G. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo : Saraiva, 1989, p. 34; e, ainda, embora com argumentos adicionais: BALTAZAR JÚNIOR, J. P. **O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas**. Porto Alegre : Livraria do

Os raciocínios acima narrados, que buscam delinear o alcance do disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição são, em certa medida, criticáveis, independentemente do resultado a que chegam.

Não se está, nesse primeiro momento, a discordar dos resultados aos quais conduziram os raciocínios acima encetados. Por exemplo, não se discorda, em princípio, do resultado a que chega Pedro Roberto DECOMAIN, para quem não é inconstitucional o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90¹⁰⁵. Ou, ainda, em linha de princípio, não se discorda da conclusão a que chega Sérgio Cruz ARENHART, para quem não seria contrária à regra constitucional acima expressa, a prisão civil de alguém que descumpra uma ordem judicial.

Nada obstante, as ressalvas ao caminho percorrido pelos eminentes doutrinadores estão no fato de terem trilhado, precipuamente, para chegarem às suas conclusões, aquele da interpretação enunciativa, valendo-se do argumento "a contrario sensu".

Com efeito, como observa José de OLIVEIRA ASCENSÃO, no processo de determinação das normas aplicáveis, quem está incumbido dessa tarefa normalmente se vale da interpretação enunciativa, a qual, por sua vez "pressupõe a prévia determinação de uma regra. Muitas vezes, a partir dessa regra

Advogado, 2000, p. 184. Similarmente, Eduardo TALAMINI não vê, no dispositivo em questão, óbice à prisão penal pelo crime de desobediência à ordem judicial, embora não admita a prisão civil para constranger o recalcitrante ao cumprimento. (TALAMINI, E. Op. cit., p. 304).

¹⁰⁵ Mais adiante essa questão específica será abordada detidamente.

*consegue-se chegar até outras que nela estão implícitas, e que suprem assim a falta de expressa previsão das fontes. O que caracteriza a interpretação enunciativa é limitar-se a utilizar processos lógicos para esse fim*¹⁰⁶.

Dentre os processos lógicos utilizáveis para extrair de uma norma explícita outra implícita está o argumento jurídico, ou seja, *“um raciocínio mediante o qual se intenta provar uma tese ou refutá-la, persuadindo ou convencendo alguém da sua verdade ou validade*”¹⁰⁷.

Assim, pegue-se o raciocínio acima narrado, realizado por Pedro Roberto DECOMAIN. Sustenta que a prisão penal por dívidas é permitida porque a Constituição proíbe a prisão civil. Seu raciocínio, então, parte da premissa segundo a qual prisão civil e prisão penal são modalidades distintas de prisão.

Pode-se decompor seu raciocínio da seguinte forma: (i) prisão civil é diferente de prisão penal; (ii) a Constituição proíbe prisão civil por dívidas; (iii) prisão penal não é prisão civil; logo (iv) a prisão penal por dívidas não está proibida.

Ou seja, a regra segundo a qual a prisão penal é permitida é determinada com a utilização do argumento “a contrario”, aplicado sobre a regra “a Constituição proíbe

¹⁰⁶ ASCENSÃO, J. O. **O direito - introdução e teoria geral : uma perspectiva luso-brasileira**. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1978, p. 377.

¹⁰⁷ FERRAZ JÚNIOR, T. S. **Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação**. São Paulo : Atlas, 1990, p. 306.

prisão **civil**".

O mesmo se dá com o raciocínio desenvolvido por Sérgio Cruz ARENHART, o qual poderia ser decomposto da seguinte forma: (i) a Constituição proíbe prisão por dívidas; (ii) prisão por dívida é diferente de prisão por descumprimento de ordem judicial; (iii) prisão por descumprimento de ordem judicial não é prisão por dívida, logo (iv) a prisão por descumprimento de ordem judicial está permitida.

Da mesma forma, a regra segundo a qual a prisão civil por descumprimento de ordem judicial é permitida vem determinada pela utilização do argumento "a contrario", aplicado sobre a regra "a Constituição proíbe prisão civil **por dívida**".

Ainda, Eduardo TALAMINI, com base em Ovídio Batista da SILVA, defende a proibição da prisão civil em qualquer caso que não se enquadre nas exceções expressamente previstas, em raciocínio que pode assim ser decomposto: (i) a Constituição proíbe prisão civil por dívida; (ii) a Constituição permite a prisão civil do depositário, em caráter excepcional; (iii) a prisão do depositário não é prisão por dívida, logo (iv) a Constituição proíbe toda e qualquer prisão civil que não esteja expressamente autorizada e não apenas a prisão civil por dívida.

Também aqui, a regra segundo a qual a Constituição proíbe toda e qualquer prisão civil que não esteja expressamente autorizada advém da aplicação do argumento "a contrario" sob a regra "a Constituição permite, em caráter excepcional, a prisão civil do depositário".

Ressaltando uma vez mais não se ter por intento no presente trabalho solucionar as questões com as quais se debate o direito processual civil no manejo da regra constitucional em análise¹⁰⁸, não se pode perder de mente que a utilização da interpretação enunciativa, especialmente sob a modalidade do argumento "a contrario sensu", não pode ser utilizada sem mais cuidados.

Com efeito, como adverte José de Oliveira ASCENSÃO, o uso do argumento "a contrario" tem como pressuposto a demonstração do caráter excepcional do preceito sobre o qual o raciocínio será desenvolvido¹⁰⁹ e vem expresso, nas palavras do autor, da seguinte forma: "*se, para determinado caso, se estabelece uma disposição excepcional, dele pode-se inferir a regra que funciona para todos os outros casos*"¹¹⁰ e, mais adiante, adverte que "o argumento 'a contrario' só funciona quando deparamos uma regra excepcional" sob pena de se "proceder de maneira anticientífica"¹¹¹.

Dentre os processos lógicos acima considerados, apenas

¹⁰⁸ A questão é aqui ventilada tão-somente como forma de demonstrar as dificuldades que estão envolvidas na análise do dispositivo constitucional em comento, em torno do qual as controvérsias vão muito além do direito penal tributário.

¹⁰⁹ ASCENSÃO, J. O. Op. cit., p. 379

¹¹⁰ Idem, p. 380.

¹¹¹ Idem, p. 380-381. Karl LARENZ, nesse sentido, explica que "*se a regra legal não se entender no sentido de que a consequência jurídica só deve sobrevir nos casos por aquela assinalados, então o argumento pela inversa é já logicamente defeituoso*" (LARENZ, K. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução : José Lamego. 2. ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 472). No mesmo sentido: FERRAZ JÚNIOR, T. S. Op. cit., p. 310.

os realizados por Eduardo TALAMINI e por Ovídio Batista da SILVA é que determinam a regra "toda prisão civil é proibida, exceto as expressamente permitidas" pelo uso do argumento "a contrario sensu", partindo de uma regra reconhecidamente excepcional, que é a permissão de prisão do depositário infiel.

Os demais não são construídos, ao menos declaradamente, sob o pressuposto de que a regra da qual extraem suas conclusões com o argumento "a contrario" é excepcional.

Assim, a validade da afirmação segundo a qual a Constituição, porque só proíbe prisão civil por dívida, não proíbe, igualmente, a prisão penal por dívida, teria de ser confirmada com o estabelecimento de que a proibição da prisão civil por dívidas é feita em caráter excepcional.

Da mesma forma, só será válida a conclusão segundo a qual a Constituição não proíbe prisão civil que não seja por dívida se for possível afirmar que a regra proibitiva da prisão civil por dívidas é, de alguma forma, excepcional.

Entretanto, para que se possa afirmar a excepcionalidade da regra que proíbe a prisão civil por dívida, seria necessário afirmar a generalidade da possibilidade da prisão, o que contrasta frontalmente a aceitação da liberdade, e de sua proteção, enquanto direito fundamental.

Dessa forma, do ponto de vista lógico, parece claro que a Constituição, ao proibir a prisão civil por dívida, não está excepcionando uma regra geral permissiva do uso da prisão.

Antes, está especificando a liberdade enquanto um direito fundamental e impondo limites a sua limitabilidade.

Quanto ao argumento segundo o qual a excepcional permissão à prisão do depositário infiel confirmaria uma regra geral proibitiva de qualquer prisão civil, embora o argumento "a contrario" não seja criticável pelo seu emprego sobre uma regra não-excepcional, ainda assim, não se pode concordar com o caminho trilhado do uso da interpretação enunciativa.

Primeiro, porque não deixa de haver um salto lógico na conclusão segundo a qual "toda prisão civil está proibida", a partir da excepcional permissão da prisão civil do depositário infiel.

Em outras palavras, a constatação, segundo a qual a prisão do depositário infiel - que não é prisão civil por dívida -, é permitida pela Constituição em caráter de excepcionalidade, com o uso do argumento "a contrario", só é suficiente para concluir que a proibição da prisão civil não se circunscreve **apenas** às hipóteses de prisão por dívida e não para concluir que **todas** as hipóteses de prisão civil estejam proibidas.

Por outro lado, não se pode perder de mente que, dentre os processos lógicos que caracterizam a interpretação enunciativa - utilizáveis para a determinação de uma regra que está implícita a partir de outra explícita -, está ainda o argumento "a minori ad maius".

José de Oliveira ASCENSÃO, por meio de exemplo, procura explicar esse processo lógico, considerando "que a lei que

proíbe o menos proíbe o mais (argumento a minori ad maius). Se uma lei sobre actividade cambiária proíbe essa actividade aos estrangeiros, podemos inferir que também o comércio bancário lhes é vedado: esta proibição também está logicamente contida na primeira. O intérprete limita-se aqui a desvelar uma nova regra que necessariamente deriva da anterior”¹¹².

Trata-se de um argumento construído com base em juízos de valor e na construção de hierarquias¹¹³, o qual pode ser oposto a duas das conclusões acima mencionadas.

Dessa forma, partindo-se do pressuposto segundo o qual a prisão penal é uma intervenção mais grave no direito fundamental à liberdade do que a prisão civil, se a Constituição proíbe a prisão civil, proíbe, com muito mais razão a prisão penal¹¹⁴.

Da mesma forma, sob essa ótica, não parece fazer sentido sustentar que a Constituição proíbe toda e qualquer prisão civil, inclusive em razão do descumprimento de ordem judicial, e sustentar que esse descumprimento pode ensejar a prisão penal em razão da prática do crime de desobediência. Ora, assentada a premissa de que a Constituição proíbe a prisão civil como meio de tutela à efetividade das decisões jurisdicionais, que é menos grave do que a penal, não haveria

¹¹² ASCENSÃO, J. O. Op. cit., p. 377-378.

¹¹³ FERRAZ JÚNIOR, T. S. Op. cit., p. 312.

¹¹⁴ Nesse sentido e com argumentos adicionais: CLÈVE, C. M. **Contribuições previdenciárias. não recolhimento. art. 95, d, da Lei 8.212/91. inconstitucionalidade.** In Revista dos Tribunais n° 736, p. 514.

razão para permitir a prisão penal com o mesmo escopo e pelos mesmos motivos.

Seja como for, o mais relevante em toda essa discussão não é desvelar qual o argumento lógico é mais consentâneo com a pretendida interpretação enunciativa realizada a partir do dispositivo do art. 5º, LXVII, da Constituição, mas sim questionar até que ponto basta à interpretação de dispositivos que se traduzam em normas de direito fundamental, o uso dos métodos tradicionais de hermenêutica.

Por certo, não se pretende desprezar por completo a valia dos métodos tradicionais de interpretação também nesse tema. Ocorre que, como acima acentuado, a regra do art. 5º, LXVII, da Constituição é fruto de uma ponderação abstrata realizada, diante da antecipação hipotética de um conflito que envolve direitos fundamentais.

Nessa seara, entretanto, é reconhecida a insuficiência dos métodos tradicionais de hermenêutica, uma vez que as *"normas constitucionais relativas aos direitos fundamentais não contêm uma regulamentação completa e perfeita. Não têm a mesma certeza de conteúdo, a mesma clareza de sentido, a mesma determinabilidade conceitual"*¹¹⁵.

Diferentemente do que ocorre em relação aos dispositivos que se constituem na forma típica de manifestação do direito privado, as normas de direito fundamental, normalmente passíveis de serem classificadas como normas princípio, não trazem a descrição mais ou menos pormenorizada

¹¹⁵ ANDRADE, J. C. Op. cit., p. 119.

de um fato ou de um conjunto hipotético de fatos, com as conseqüências a eles aplicáveis mais ou menos predeterminadas.

Em relação às normas de direito fundamental, dado seu caráter de princípio, há uma referência direta a valores¹¹⁶, razão pela qual a abstração e generalidade que são características de todas as normas, nos princípios, aparecem de modo muito mais marcante e evidente.

Há, nessas normas, *"um colorido axiológico mais acentuado do que as regras, desvelando mais nitidamente os valores jurídicos e políticos que condensam"*¹¹⁷, com a conseqüente utilização de conceitos indeterminados, que demandam do aplicador mais do que uma atividade de interpretação, uma atividade de ponderação dos valores nela contidos.

Assim, *"naquelas normas em que o pensamento constitucional pode ser e é completamente expresso, a interpretação faz-se basicamente com o recurso aos métodos tradicionais (...). Onde a Constituição utiliza conceitos gerais e indeterminados, deve admitir-se o recurso a elementos extra-textuais, procurados e avaliados no momento da aplicação"*¹¹⁸.

É certo que o dispositivo do art. 5º, LXVII, da

¹¹⁶ GUERRA FILHO, W. S. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 2. ed., São Paulo : Celso Bastos, 2001, p. 45.

¹¹⁷ SARMENTO, D. **A ponderação de interesses na constituição federal**. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2003, p. 42.

¹¹⁸ ANDRADE, J. C. Op. cit., p. 139.

Constituição, como já referido, se traduz numa regra que resulta de uma ponderação prévia de valores constitucionais feita na própria Constituição.

Isso, entretanto, se por um lado adianta o trabalho do aplicador, por outro lado, não pode ser visto como se todo o trabalho possível de ponderação daqueles valores considerados já estivesse pronto e acabado.

Por exemplo, não parece ser possível vislumbrar no art. 5º, LXVII, da Constituição, uma ponderação que envolva todos os valores constitucionais que eventualmente venham a entrar em conflito com o direito à liberdade, ali protegido pela via da proibição da prisão civil.

Nessa linha, parece não estar ali contida uma ponderação entre a proteção à liberdade, pela via da proibição à prisão civil, e o valor subjacente à proteção da obrigatoria observância das decisões judiciais¹¹⁹, o que possibilitaria a realização de uma ponderação legislativa ou mesmo concreta conducente à limitabilidade do direito à liberdade¹²⁰ em casos

¹¹⁹ Não se olvide, nesse sentido, que o art. 34, VI, da Constituição inclui, dentre as hipóteses autorizadoras da intervenção federal nos Estados membros, o descumprimento de decisão judicial, o que é medida extrema em face da forma federativa de Estado. Isso denota a importância dada pela Constituição ao valor subjacente à exigência do cumprimento das decisões judiciais. Para se ter uma idéia da significação das hipóteses do art. 34, da CR, não se perca de mente que a forma federativa de Estado foi, ela também, erigida à cláusula pétrea pelo o art. 60, § 4º, I, da Constituição.

¹²⁰ Eis a razão pela qual não se discordou, em linha de princípio, das conclusões de Sérgio Cruz ARENHART quanto à possibilidade, em tese, da aplicação da prisão civil enquanto forma de garantir a eficácia de provimentos judiciais. Isso não significa, entretanto, que se apóie essa possibilidade para todo e qualquer descumprimento de ordem judicial. Tal não seria possível, por exemplo, quando a

excepcionais de descumprimento de ordem judicial, viabilizando-se, assim, inclusive o uso da prisão civil como forma de garantir eficácia às ordens judiciais.

Afinal, *"inúmeras regras constitucionais representam a concretização normativa de princípios, dos quais são materialmente dependentes. É possível que o princípio inspirador de determinada regra constitucional entre em tensão, num caso concreto, com outro princípio constitucional"*¹²¹.

Seja como for, mesmo sendo a regra do art. 5º, LXVII, da Constituição o resultado de uma ponderação de valores constitucionais feita na própria Constituição, o fato é que essa regra resolve o problema consistente no conflito hipotético dos valores a ela subjacentes. Isso tem um duplo significado. Primeiro, que os valores por ela não considerados, não encontram nela uma solução para eventuais conflitos, como, por exemplo, o valor subjacente à obrigatoriedade do cumprimento de decisões judiciais. Segundo, que a ponderação por ela realizada é de observância obrigatória.

Diante disso, imprescindível se torna procurar identificar quais valores estão efetivamente concretizados, para que se possa abstrair a amplitude da regra do art. 5º, LXVII, da Constituição e, a partir daí, precisar seu âmbito de

ordem se dirigisse à tutela de interesses meramente patrimoniais de uma das partes, que não estivessem contemplados nas exceções do art. 5º, LXVII, da CR.

¹²¹ SARMENTO, D. Op. cit., p. 106.

aplicação.

Afinal, “<<compreender>> uma norma jurídica requer o desvendar da valoração nela imposta e o seu alcance. A sua aplicação requer o valorar do caso a julgar em conformidade a ela, ou, dito de outro modo, acolher de modo adequado a valoração contida na norma ao julgar o <<caso>>. Diz, com razão JOERGENSEN que a peculiaridade da ciência do Direito e da actividade judicial é <<terem de tratar quase exclusivamente com valorações>>”¹²².

Desse modo, com os olhos voltados aos valores em jogo, forçoso reconhecer, em primeiro lugar, que o art. 5º, LXVII, da Constituição, traz regra que pondera o direito à liberdade em face da tutela do patrimônio. Foram esses, inicialmente, os dois valores ponderados, tendo havido uma clara opção constitucional, ao menos enquanto regra geral, pela liberdade pessoal. Em outras palavras, como já antes referido, “proibindo a prisão civil por dívida, o Constituinte (...) Reconheceu(...), portanto, que a tutela da recomposição patrimonial não deve ser buscada com o sacrifício da liberdade pessoal”¹²³.

É certo que a ponderação de valores não se restringe à liberdade em face da recomposição patrimonial. Ao excepcionar a regra da proibição de prisão civil por dívidas e admitir a prisão do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia, bem como a do

¹²² LARENZ, K. Op. cit., p. 253.

¹²³ GUERRA, M. L. Op. cit., p. 41.

depositário infiel, a Constituição, ao contrário, sobrepõe à liberdade, os valores subjacentes a essas hipóteses¹²⁴.

Entretanto, vista sob a ótica dos valores constitucionais ponderados pela regra em análise, não há como se sustentar que não esteja também proibida pela Constituição a tipificação, com a cominação de pena privativa de liberdade, do inadimplemento de dívidas¹²⁵.

O argumento em sentido contrário não se sustenta por diversas razões, ainda que se acentue a diferença entre prisão civil e prisão penal.

Embora haja quem veja na prisão civil uma finalidade igualmente aflitiva, a maioria da doutrina considera a prisão civil pelo seu caráter instrumental, não vislumbrando nela uma finalidade sancionadora¹²⁶. Assim, é pela teleologia da prisão civil, cujo escopo é atuar no ânimo do recalcitrante visando vencer sua (in)disposição para realizar ou não realizar uma determinada ação, que usualmente se diferencia a prisão civil da prisão penal. Trata-se, enfim, do uso de um meio coercitivo para a obtenção da observância de um comando estatal¹²⁷. De outro lado, a prisão penal tem por finalidade, ao menos tal

¹²⁴ Escapa ao objetivo do presente trabalho investigar quais os valores subjacentes à regra que sobrepõe à liberdade a possibilidade de prisão do depositário infiel e do inadimplente de obrigações alimentícias.

¹²⁵ O mesmo raciocínio não se aplica caso a tipificação se dê com a previsão exclusiva de pena de multa.

¹²⁶ AZEVEDO, A. V. **Prisão civil por dívida**. 2. ed, São Paulo : RT, 2000, p. 53.

¹²⁷ TALAMINI, E. **Prisão civil e penal e "execução indireta"** In Revista de Processo, nº 92, p. 38.

como declarado em lei, a prevenção e repressão¹²⁸ do crime.

Entretanto, acentuar a diferença entre a prisão civil e a penal, ao contrário, em nada contribui para a tese de que a prisão penal por dívida estaria permitida.

Isso porque, ontologicamente, os institutos não se diferenciam. A diferença está apenas no escopo buscado por cada um deles. Apesar das diferenças entre esses dois institutos, eles trazem um traço em comum que é indelével. Em ambos há a privação da liberdade de um indivíduo. Em ambos há o uso da violência por parte do Estado na busca de um fim. Em ambos, o interesse valorado como sendo o contraposto à privação da liberdade é mesmo.

Ainda, como a finalidade da prisão civil é tão-somente obter um comportamento por parte do preso, ela cessa tão logo cesse sua causa¹²⁹. A diferença, portanto, apenas acentua o caráter menos grave e menos restritivo da liberdade da prisão civil em relação à penal.

Seja como for, a tese da admissibilidade da prisão penal, nas hipóteses em que é proibida a prisão civil, como antes já desenvolvido, inicialmente não se sustenta porque é construído com base na literalidade do dispositivo, mediante o uso do argumento "a contrario sensu" sem a cautela necessária quanto ao uso da interpretação enunciativa, quando a

¹²⁸ Art. 59, **caput**, última parte, do CP. Para uma visão mais completa: CARVALHO, E. R. & COUTINHO, J. N. M. *In* Dicionário de filosofia do direito. Verbete: **Pena**. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 625-629.

¹²⁹ TALAMINI, E. **Prisão civil e penal...**, p. 49.

utilização do argumento "a minori ad maius" é o mais adequado, tendo em vista não se revestir do caráter de excepcionalidade a regra que proíbe a prisão civil por dívida.

Depois, não leva em consideração o aspecto axiológico próprio das normas de direito fundamental, desprezado o resultado da ponderação de valores feita na própria Constituição.

Disso, abstrai-se, reflexamente, uma interpretação que amesquinha o direito fundamental à liberdade individual, desconsiderando a cláusula de maximização ínsita a todos os direitos fundamentais.

Por fim, mesmo sem desconhecer as limitações do argumento "ab absurdum"¹³⁰, a se aceitar que a Constituição permite a prisão penal por dívida, chegar-se-ia à absurda conclusão segundo a qual o legislador poderia decidir por tipificar o inadimplemento de valores representados em faturas de energia elétrica, água, telefone, prestações bancárias, enfim, toda a sorte de dívidas, sem qualquer referência axiológica extra.

Vê-se, pois, que a Constituição afasta a conduta consistente em inadimplir uma dívida da seara penal. Por disposição constitucional, o legislador está impedido de atribuir ao desvalor ético-social que recai sobre a conduta consistente em inadimplir uma dívida a importância que justifique o uso da tutela penal.

¹³⁰ FERRAZ JÚNIOR, T. S. Op. cit., p. 307.

Entretanto, necessário se faz esclarecer - em adiantamento ao que se desenvolverá na seqüência - que a Constituição proíbe a incriminação da conduta consistente em, **pura e simplesmente**, inadimplir.

Ocorre que há hipóteses em que a inadimplência vem envolta de um conteúdo axiológico que perpassa a simples inadimplência. Em outras palavras, isso significa que, por vezes, o ato de inadimplir é apenas um dado secundário na caracterização de condutas passíveis de serem eleitas à categoria de crime.

O exemplo do estelionato ilustra bem. Por vezes, para possibilitar a inadimplência, o que lhe possibilitará obter uma indevida vantagem econômica, o sujeito ativo do crime de estelionato, induz ou mantém em erro a vítima, mediante o uso de um recurso fraudulento. Nessa hipótese, não é o desvalor ético-social que recai sobre a vantagem econômica obtida com a inadimplência que possibilita a punição do estelionatário, mas sim o uso de meio fraudulento para esse fim.

Portanto, caso a inadimplência se faça acompanhar de um conteúdo de desvalor ético-social grave que perpassa a pura e simples inadimplência, o uso da tutela penal já se mostrará viável.

Nesse ponto, já que o objeto do presente trabalho é a inadimplência tributária, necessário se faz, portanto, verificar quais as características que a dívida tributária pode assumir para, só depois, chegar a uma conclusão sobre as possibilidades legislativas da tipificação da inadimplência tributária.

Seja como for, quanto ao desvalor ético-social que recai sobre a inadimplência em si, ainda que de dívida tributária, há vedação no art. 5º, LXVII, da Constituição da República que não pode ser desconsiderada, por importante que seja o bem jurídico-penal tutelado.

Assim, embora o bem jurídico tutelado possa ser de fundamental importância, tendo inclusive suporte constitucional, essa constatação está ligada tão-somente ao desvalor do resultado de uma dada conduta.

Nada obstante, como referido, o desvalor do resultado, por si só não autoriza a tipificação de todas as condutas capazes de violar o bem jurídico tutelável. Necessário se faz, ainda, verificar quais, dentre as inúmeras condutas possíveis, portam um desvalor ético-social que justifique a tipificação

Quanto à conduta consistente na pura e simples inadimplência, o art. 5º, LXVII, a ela atribui um dado desvalor e desde logo veda a privação da liberdade enquanto resposta possível a essa conduta, exceto hipóteses expressas.

A esse programa axiológico constitucional, portanto, o legislador está vinculado.

2 PECULIARIDADES DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA VISTAS SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O direito penal e o direito tributário contemporâneos têm muitas semelhanças. Com efeito, há princípios consagrados no âmbito desses dois ramos do direito que, embora assumam contornos peculiares em suas respectivas searas, têm sensíveis afinidades¹³¹.

Entretanto, talvez a semelhança mais marcante entre o direito penal e o direito tributário contemporâneo esteja nas suas origens. Ambos (re)surgem com o Estado Liberal, a partir das lutas da burguesia contra o exercício arbitrário do poder.

Nesse contexto, dois bens jurídicos, contra os quais o poder absoluto investia sem limites, passam a ser bens que precisam ser protegidos inclusive contra o Estado: a propriedade e a liberdade¹³².

Embora a atividade de um poder central consistente em

¹³¹ Cite-se como exemplo a legalidade estrita, irretroatividade, vedação à analogia e tipicidade, dentre outros.

¹³² NOVAIS, J. R. **Contributo para uma teoria do estado de direito - do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito**. Coimbra : Coimbra Editora, 1987, p. 101.

castigar com severidade e em avançar sobre a propriedade individual remonte aos tempos imemoriais, o regime jurídico contemporâneo de tais atividades surge da luta por limites ao exercício do poder, quando das revoluções liberais.

É natural, portanto, que o regime jurídico penal e o regime jurídico tributário estejam permeados pela idéia da necessidade de se construir limites ao exercício do poder e, via de conseqüência, permeados pela idéia de proteção do indivíduo contra investidas estatais arbitrárias sobre a liberdade e propriedade respectivamente.

Nada obstante a base comum de anteparo ao exercício do poder, tanto a atividade estatal consistente em promover a transferência de parcela da propriedade privada para o domínio público, quanto o exercício do poder punitivo por parte do Estado - ao menos majoritariamente quanto a esse último -, são consideradas imprescindíveis no atual estágio civilizatório.

O que se busca, nesse sentido, não é um direito penal que impeça o exercício do poder punitivo nas hipóteses estritamente necessárias, nem um direito tributário que impeça o exercício da arrecadação, mas sim, tanto um direito tributário que possibilite ao Estado arrecadar com equidade, quanto um direito penal que permita ao Estado intervir na liberdade individual legitimamente.

Nessa linha, especificamente no que diz respeito ao regime jurídico tributário, pode-se dizer que a estruturação de um sistema jurídico que possibilite ao Estado transferir, de forma equânime, parcelas da riqueza privada para o domínio público é imprescindível à consecução dos objetivos

fundamentais da República.

Com efeito, a Constituição, em seu art. 3º, institui como objetivos fundamentais da República, como já referido, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; bem como promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Por um lado, é pressuposto à consecução de tais objetivos, a obtenção de recursos financeiros, sem os quais seria impossível ao Estado desincumbir-se de seus deveres.

De outro, é decorrência lógica do princípio republicano que todos, na medida de suas possibilidades, concorram para a manutenção da *res publica*.

Diante disso, pode-se dizer que ao lado de uma série de direitos fundamentais, a Constituição prevê também alguns *deveres fundamentais*, dentre os quais se pode enquadrar o dever fundamental de concorrer para as despesas públicas por meio do pagamento de tributos.

Com efeito, "a atribuição dos direitos fundamentais pressupõe agora também o valor da solidariedade, isto é, da responsabilidade comunitária dos indivíduos: descobre-se a dimensão participativa incluindo no âmbito dos direitos as actuações individuais de carácter político; acentua-se a dimensão social, ao ligar a garantia do gozo dos direitos por todos à necessidade de uma intervenção colectiva reguladora e

prestadora que crie condições gerais do seu exercício efectivo"¹³³.

Em algumas ordens constitucionais, como a italiana por exemplo, esse *dever fundamental autônomo* de pagar tributos é explícito. Assim, o artigo 53, da Constituição italiana prevê que "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*"¹³⁴. Noutras, como a portuguesa¹³⁵ e a brasileira, tal dever decorre logicamente dos princípios republicano e da solidariedade.

No âmbito do regime jurídico brasileiro, "*o conceito que assume relevância é o do art. 3º da CF de 1988, quando se refere à solidariedade social que se opõe à liberdade pura e de caráter individualista. No sistema brasileiro a capacidade contributiva é o desdobramento, no campo tributário, do princípio da solidariedade social*"¹³⁶.

Não se quer, com a afirmação da existência de um dever fundamental de pagar tributos, desconsiderar, que no regime jurídico constitucional brasileiro, o poder de tributar não é algo inerente ao Estado.

Poder-se-ia imaginar, o que não é correto, que o poder de tributar é algo imanente à existência do Estado, o que

¹³³ ANDRADE, J. C. V. Op. cit., p. 146.

¹³⁴ Tradução: "Todos são obrigados a concorrer para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva".

¹³⁵ ANDRADE, J. C. V. Op. cit., p. 151.

¹³⁶ GRECO, M. A. **Substituição tributária - antecipação do fato gerador**. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 2001, p. 73.

justificaria a cobrança de tributos fundada numa espécie de emanção da própria existência estatal.

Na verdade, num Estado Democrático de Direito, o poder é sempre instrumental, estando o Estado submetido à Constituição e a suas próprias leis. Assim, tanto o poder de tributar, quando o dever de pagar tributos, só existem dentro e nos limites do Direito.

Seja como for, não deixa de ser importante ressaltar a idéia de que a todos incumbe, na medida de suas possibilidades, despender recursos para a manutenção do Estado, tratando-se de um dever imposto pela Constituição.

É que o exercício do poder de tributar, como sói acontecer em se tratando de exercício de poder, tende a ser exercido, na prática, para além dos limites delineados na Constituição e nas leis, razão pela qual é natural que o discurso da dogmática jurídica tributária venha sempre marcado pelo realce aos limites a ele oponíveis.

Em outras palavras, são tantas as vozes que se levantam contra essa ou aquela lei tributária arbitrária - muita vez com absoluta razão - que acaba por ficar obscurecida a noção, e a própria legitimidade da noção, segundo a qual o pagamento dos tributos é um dever fundamental de todos e um pressuposto para a consecução dos objetivos fundamentais da República.

Feitas essas considerações iniciais, importa verificar quais as características eventualmente assumidas pela dívida tributária, em relação às quais se possa afirmar haver um desvalor ético-social que perpasse aquele que recai sobre a

pura e simples inadimplência, justificador do uso da tutela penal por parte do Estado.

Nesse sentido, importa deixar desde logo repisado, na esteira do que se sustentou no capítulo precedente, que tão-só afirmar a importância da arrecadação tributária, ou mesmo a existência de um dever fundamental de concorrer para as despesas públicas, não é suficiente para justificar a tipificação da inadimplência de uma dívida tributária qualquer.

A proibição constante do art. 5º, LXVII, da Constituição não comporta exceções além das expressas no próprio dispositivo, razão pela qual não se pode vislumbrar na dívida tributária, apenas em razão da importância da arrecadação para a consecussão dos objetivos fundamentais da República, uma espécie de exceção implícita à regra que resulta da ponderação de valores realizada pela própria Constituição nesse dispositivo.

Assim, também para a dívida tributária, tanto quanto para qualquer outra, o desvalor ético-social que recai sobre a conduta de, pura e simplesmente inadimplir, não permite ao Estado promover a constrição da liberdade.

Ocorre que a inadimplência tributária, também como qualquer inadimplência, pode estar associada a uma outra conduta sobre a qual recáia um desvalor ético-social que justifique a tipificação.

O que se busca, portanto, nesse momento, é investigar qual desvalor ético-social (e se há algum) pode estar

associado à inadimplência tributária que justifique a tipificação.

Algumas hipóteses são até intuitivas, razão pela qual não se pretende com elas ora se ocupar. Assim, por exemplo, as diversas modalidades de fraudes e falsidades utilizáveis como meio para se eximir do pagamento de tributos, tipificadas nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90.

Outras hipóteses, entretanto, dão azo a importantes divergências doutrinárias no que diz respeito à constitucionalidade e interpretação dos tipos como o do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90¹³⁷ e do art. 168-A¹³⁸, do Código Penal.

São as questões que estão na base de tipificações desse jaez que constituem o móvel principal do presente trabalho, ou seja, as questões que envolvem a tipificação de condutas consistentes em inadimplir uma dívida tributária cujo ônus econômico não foi suportado pelo inadimplente, mas por um

¹³⁷ Art. 2º, da Lei nº 8.137/90: "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (...) II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos (...) Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa".

¹³⁸ Art. 168-A, do Código Penal (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. § 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".

terceiro.

Para tanto, ingressar um pouco mais a fundo nos fundamentos e algumas características do regime jurídico tributário é tarefa imprescindível.

2.2 REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A primeira das características fundamentais de um regime jurídico tributário é o escopo buscado por este, ou seja, transferir parcela da propriedade privada para a titularidade do fisco¹³⁹. Em outras palavras, um regime jurídico tributário, num Estado Democrático de Direito, só existe porque há a necessidade de se viabilizar um meio justo e equânime de transferir recursos da dominialidade privada para o domínio público, ou para o de alguém pelo Estado designado, sendo essa sua finalidade precípua.

É certo que a obtenção de recursos por parte do Estado não se esgota nos ingressos decorrentes de sua atividade de tributação¹⁴⁰.

Igualmente, os tributos nem sempre cumprem a única e exclusiva finalidade de fazer ingressar receitas nos cofres públicos.

Nessa linha, é significativo destacar que a arrecadação

¹³⁹ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva tributária**. Belém : CEJUP, 1986, p. 221.

¹⁴⁰ JARDIM, E. M. F. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1994, p. 50.

de tributos é a mais importante, porém não a única, das atividades estatais das quais resultam receitas públicas.

O Estado, quando se vale de sanções patrimoniais, de fato incrementa seu patrimônio. Entretanto, o escopo buscado não é o aumento de seus recursos, mas sim a repressão da conduta sancionada.

Ainda, o Estado, se bem sucedido, acaba por obter acréscimos patrimoniais quando desempenha uma atividade econômica nos termos do l.º que permite a Constituição, em seu artigo 173¹⁴¹. Entretanto, a finalidade buscada, como a própria regra constitucional impõe, deverá dirigir-se precipuamente ao atendimento dos imperativos da segurança nacional e relevante interesse coletivo.

Por outro lado, os fins buscados pela atividade de arrecadação tributária nem sempre se esgotam na consecução de recursos por parte do Estado.

É cada vez mais utilizado o tributo com efeito extrafiscal já que *"através de processos tributários, o Estado ora usa dos efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor (...), ora afasta esses efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades que deseja preservar e*

¹⁴¹ Art. 173, da CR: *"Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei".*

encorajar"¹⁴².

Assim, por exemplo, quando o Estado impõe alíquota progressiva no tempo ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, para além da receita, pretende também promover o adequado aproveitamento do solo urbano, procurando desestimular sua subutilização, nos termos do que prevê o artigo 182, § 4º, II¹⁴³, da Constituição.

Similarmente ocorre com a instituição de alíquotas incidentes sobre o valor de mercadorias importadas, tão maiores quanto maiores forem as necessidades de proteção da indústria nacional contra a concorrência de produtos importados.

Na mesma linha, a instituição de elevadas alíquotas incidentes sobre o valor de produtos potencialmente danosos à saúde, tais como bebidas alcoólicas e tabaco, visando a desestimular o consumo de tais mercadorias com a conseqüente promoção da saúde.

Seja como for, ainda que possa haver uma conjugação de interesses públicos quando o Estado obtém receitas advindas de atividades não tributárias, tais como a execução de sanções pecuniárias ou a exploração direta de atividades econômicas, é

¹⁴² BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2003, p. 190.

¹⁴³ Art. 182, § 4º, II, da CR: "*É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (...) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo*".

certo que nesses casos o escopo precípua não é a transferência de parcela da riqueza privada para seus domínios.

Por outro lado, ainda que o Estado possa se valer da imposição de carga tributária ou da concessão de incentivos fiscais em relação a determinadas situações visando estimular ou desestimular determinada conduta, conjugando interesses públicos, a existência de um regime jurídico tributário só se justifica na medida em que há a necessidade de arrecadar recursos para os cofres públicos.

Sendo assim, o *"regime jurídico tributário peculiariza-se porque há um conjunto de normas e princípios orientados a suprir o Estado de recursos. Essa é a finalidade básica e direta da figura tributária, é a conduta de entregar uma quantia em dinheiro ao Estado"*¹⁴⁴.

Em razão de o escopo básico do regime jurídico tributário ser a transferência de riqueza da esfera privada para a esfera pública, este tem por característica fundante, também, a eleição de hipóteses normativas economicamente relevantes como pressuposto para a incidência tributária.

Isso significa que, para que se esteja diante de um tributo, a situação hipotética eleita normativamente como ensejadora do dever de pagar uma determinada quantia ao Estado deve ser uma situação que exteriorize riqueza.

Caso o legislador eleja uma situação que não seja apta a indicar a existência de uma determinada riqueza no

¹⁴⁴ JUSTEN FILHO, M. Op. cit., p. 223-224.

patrimônio do sujeito ligado a essa situação, não se estará diante de um tributo, mas sim, diante de uma sanção pecuniária ou de uma figura assemelhada¹⁴⁵.

Nessa linha, exemplos exóticos do passado, tais como a instituição de um imposto sobre o uso de barba¹⁴⁶, mais se assemelham a sanções pela prática de uma conduta indesejada do que à imposição do dever de pagar uma quantia ao Estado com vistas a subministrar-lhe recursos financeiros.

Pode-se apontar, portanto, como uma outra característica que individualiza o regime jurídico tributário dos demais *"a relevância econômica das situações eleitas como pressuposto normativo para qualquer dever de pagar ao Estado"*¹⁴⁷.

Ocorre que a distribuição entre os cidadãos do ônus de contribuir para a manutenção estatal não pode se dar de forma aleatória e desregrada. Todas as regras e princípios que configuram o sistema tributário vinculam o próprio Estado, regulando sua atividade de arrecadação.

Ao contrário do que se dava em tempos medievos, ao detentor do poder não mais é dado avançar sem peias sobre a propriedade particular para financiar as atividades estatais,

¹⁴⁵ JUSTEN FILHO, M. **Capacidade contributiva**. In Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 14. São Paulo : Resenha Tributária, 1989, p. 359.

¹⁴⁶ CARRAZA. R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 69.

¹⁴⁷ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 224.

em atividade configuradora de mero arbítrio e despotismo¹⁴⁸.

Hodiernamente, o Estado, submetido que está à Constituição, tem de dar tratamento isonômico e proporcional aos cidadãos quando trata de exercer seu poder de tributar.

Nessa linha, aceito como sendo, em princípio, um dever de todos participar do custeio da *res publica* - o que é decorrência do princípio republicano¹⁴⁹ - deriva logicamente desse dever individual, uma série de deveres impostos ao Estado, dentre os quais se sobressai o dever de dar a todos um tratamento igualitário, fazendo valer, portanto, em todas as suas dimensões, o princípio da isonomia.

Afinal, se nenhum cidadão apto para tanto pode se furtar do dever de concorrer para as despesas estatais, somente o Estado pode assegurar que todos aqueles que estejam em condições de contribuir o façam, evitando que os ônus financeiros da manutenção do aparelho estatal recaiam sobre os ombros de apenas alguns, em detrimento destes, e em benefício de outros, que restariam desonerados.

Nesse passo, adquire especial relevância no âmbito do regime jurídico tributário o princípio da igualdade, o qual é um princípio geral do direito, consagrado enquanto tal

¹⁴⁸ ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1997, p. 28.

¹⁴⁹ CARRAZA, R. Op. cit., p. 65; COSTA, R. H. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 42; PONTES. H. C. Op. cit., p. 104-105.

constitucionalmente¹⁵⁰, mas com diversas emanções.

A formulação do princípio da igualdade, tal qual realizada por ARISTÓTELES, consagrada e repetida na doutrina, segundo a qual os iguais devem ser tratados como iguais e os desiguais como desiguais na proporção de suas similitudes e diferenças relevantes¹⁵¹ é por si só insuficiente e remete o intérprete à questão relativa a quais critérios permitem considerar pessoas e situações diferentes para o efeito de conferir tratamento discriminatório ou, reversamente, qual igualdade veda a discriminação.

Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de MELLO, em obra clássica, procura demonstrar que a investigação a respeito do tratamento desigual deve passar necessariamente pela percepção do elemento tomado como fator de distinção.

Faz-se necessária a verificação da correlação lógica entre o fator de *discrimen* e a disparidade de tratamentos, bem como a conformidade dessa correlação lógica com os valores constitucionais¹⁵².

No âmbito da atividade estatal de arrecadação tributária, tendo em vista que o direito tributário é o ramo

¹⁵⁰ Art. 5º, **caput**, da CR: "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes".

¹⁵¹ ARISTÓTELES. **Ética a Nicômacos**. 4. ed. Tradução: Mário Gama Kury, Brasília : UNB, 2001, p. 96

¹⁵² MELLO, C. A. B. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1993, p. 21.

do direito que tem por escopo transferir riqueza privada para o âmbito público, e que todos devem receber um tratamento isonômico por parte do Estado quando da distribuição da carga tributária, o legislador deverá buscar para a consecução desses objetivos, impor aos mais ricos o dever de concorrer mais intensamente com a manutenção financeira do Estado e aos menos abastados, uma participação menor.

O fator de *discrímen*, portanto, quando se trata de, isonomicamente, abastecer os cofres públicos por meio da imposição do dever de contribuir aos particulares, é em princípio a medida da riqueza individual de cada contribuinte¹⁵³.

Isso porque, como bem alude Luciano AMARO, além de *"saber qual a desigualdade que faculta, é imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança, sobre decorrer do próprio enunciado do princípio da isonomia, pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como se dá, no campo dos tributos, à vista do princípio da capacidade contributiva, com o qual se entrelaça o enunciado constitucional da igualdade"*¹⁵⁴.

Em seguida, arremata concluindo que *"hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem*

¹⁵³ COSTA, R. H. Op. cit. p. 37.

¹⁵⁴ AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo : Saraiva, 4. ed., 1999, p. 131.

riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir"¹⁵⁵.

Vê-se pois, a estreita ligação que o princípio da capacidade contributiva, inscrito no art. 145, § 1º, da Constituição¹⁵⁶, tem com o princípio da isonomia, a ponto de uma parcela significativa da doutrina qualificá-lo como sendo a expressão tributária da isonomia¹⁵⁷ ou, ainda, um dos corolários desta¹⁵⁸.

Outros autores, entretanto, preferem não identificar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, embora não desconsiderem, por exemplo, que esta última apresenta uma *"conexidade com outros princípios (dentre os quais a isonomia) mas a estes não subordina sua eficácia"*¹⁵⁹.

Há, ainda nessa linha, quem, como Marco Aurélio GRECO, afirme não ser o princípio da capacidade contributiva um desdobramento do princípio da igualdade, mas admita que este

¹⁵⁵ Idem. Ibidem.

¹⁵⁶ Art. 145, § 1º, da CR: *"Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, Especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte"*.

¹⁵⁷ OLIVEIRA. J. M. D. **Direito tributário - capacidade contributiva - conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1998, p. 11.

¹⁵⁸ COSTA, R. H. Op. cit., p. 39; CONTI, J. M. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo : Dialética, 1996, p. 26; LACOMBE, A. L. M. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo : Malheiros, 1996, p. 27; UCKMAR, V. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo : RT, 1976, p. 66.

¹⁵⁹ NOBRE JÚNIOR, E. P. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre : SAFE, 2001, p. 37-38.

último, a partir da configuração do regime jurídico tributário estabelecido na Constituição de 1988, *"deixa de ser um princípio informador da tributação para se transformar em critério de distribuição da carga tributária, à vista da mesma manifestação de capacidade contributiva"*¹⁶⁰.

Ocorre, como bem salienta Marçal JUSTEN FILHO, que algumas das divergências reinantes nessa seara estão marcadas por uma considerável dose de imprecisão terminológica a respeito do que se deve entender por capacidade contributiva - de modo que, por vezes, os autores referem-se a realidades distintas -, ressaltando a necessidade, inicialmente, de se distinguir a capacidade contributiva absoluta da relativa¹⁶¹.

Nessa linha, *"fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza"*¹⁶².

Sob a ótica absoluta ou objetiva, portanto, a adoção constitucional do princípio da capacidade contributiva significa, na expressão de Alfredo Augusto BECKER, que o legislador *"deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou*

¹⁶⁰ GRECO, M. A. **Contribuições (uma figura "suis generis")**. São Paulo : Dialética, 2000, p. 193.

¹⁶¹ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 233.

¹⁶² COSTA, R. H. Op. cit., p. 26.

capital”¹⁶³.

Diante disso, pode-se afirmar que a capacidade contributiva absoluta é fundamento, ou pressuposto, do tributo¹⁶⁴. Indo mais além, na esteira do que restou assentado acima, pode-se afirmar mesmo que não se estará propriamente diante da previsão legal de um tributo, caso o mandamento de pagar uma quantia ao Estado não esteja vinculado a uma hipótese que descreva uma manifestação de riqueza, respeitando, portanto, a capacidade contributiva absoluta¹⁶⁵.

Do ponto de vista subjetivo ou relativo, como explica Misabel Abreu Machado DERZI ao anotar a obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, a capacidade contributiva “*refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus encargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto*”¹⁶⁶. Por essa razão, opera como critério de graduação do imposto e, ainda, como limite à tributação, protegendo um “mínimo vital” de um lado e opondo-se, de outro lado, a um efeito confiscatório do tributo¹⁶⁷.

¹⁶³ BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo : Saraiva, 1963, p. 454. Em sentido muito similar: FALCÃO, A. A. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 29.

¹⁶⁴ COSTA, R. H. op. cit., p. 26; ANDRADE, R. F. A. **O princípio da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos**. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas* n° 36, p. 167.

¹⁶⁵ JUSTEN FILHO, M. **Capacidade contributiva.**, p. 363.

¹⁶⁶ BALEEIRO. A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1993, p. 691.

¹⁶⁷ COSTA, R. H. Op. cit., p. 29.

Posto isso, pode-se concluir que a capacidade contributiva absoluta está ligada à hipótese tributária - descrição do fato ensejador do dever de pagar tributo - ao passo que a capacidade contributiva relativa, liga-se ao mandamento, ou seja, ao comando que impõe o pagamento de uma dada quantia ao Estado, sendo nessa seara que se situam as questões relativas à intensidade e distribuição da carga tributária¹⁶⁸.

Assim, há uma série de questões que envolvem o tema da capacidade contributiva relativa ligadas ao mandamento da norma tributária tal como referidas por Marçal JUSTEN FILHO, que aponta outras três acepções semânticas para a expressão, conforme esteja ela ligada à alíquota, à base impositiva ou ao sujeito passivo¹⁶⁹.

Relativamente à alíquota, fala-se em capacidade contributiva para questionar a adequação, se proporcional ou não, entre o montante da riqueza tributada e o montante da parcela apropriada pelo Estado¹⁷⁰.

Também no âmbito da alíquota, por intermédio da adoção de sua variabilidade, permite-se tributar de forma distinta riquezas distintas, operacionalizando-se o princípio da isonomia. Em outras palavras, tributa-se mais intensamente quem manifesta uma riqueza maior dando tratamento desigual aos

¹⁶⁸ JUSTEN FILHO, M. **Capacidade contributiva.**, p. 363.

¹⁶⁹ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 242.

¹⁷⁰ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 244-245.

desiguais¹⁷¹, razão pela qual repele o princípio da capacidade contributiva a adoção de valor fixo para os impostos.

Ainda em referência à alíquota, a capacidade contributiva relativa estaria a vedar o uso do tributo com efeito confiscatório, ou seja, vedação à apropriação integral, ou quase integral, da riqueza manifestada na hipótese de incidência¹⁷².

Além disso, o princípio da capacidade contributiva refere-se, também, à base imponible e ao sujeito passivo, para que se evite a desnaturação objetiva e subjetiva do tributo¹⁷³.

No primeiro caso, haveria ofensa à capacidade contributiva quando a base imponible não se prestasse a quantificar a riqueza expressa na materialidade da hipótese de incidência, mas sim uma outra riqueza¹⁷⁴. Exemplo típico seria quantificar o valor devido a título de imposto sobre a propriedade territorial urbana não sobre o valor do imóvel, mas sim sobre o valor aferível a título de aluguel. Nesse caso, estar-se-ia dimensionando a riqueza (eventual) da renda decorrente do aluguel e não aquela eleita na materialidade da hipótese de incidência, ou seja, a propriedade de um imóvel situado no perímetro urbano.

Haverá a desnaturação subjetiva do tributo, com ofensa

¹⁷¹ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 243.

¹⁷² JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 245.

¹⁷³ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 248.

¹⁷⁴ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 253.

à capacidade contributiva relativa, se for desconsiderado que *"a eleição de uma certa situação para compor a materialidade da hipótese de incidência importa automática seleção de sujeitos"*¹⁷⁵ de modo que, em linhas bem gerais, se o tributo recair sobre sujeito distinto daquele que é o titular da riqueza eleita, haveria também ofensa à capacidade contributiva¹⁷⁶.

As diversas acepções acima apontadas para a capacidade contributiva nada mais são do que a manifestação do caráter principiológico da norma em que se traduz.

Recorde-se que os princípios, diversamente do que ocorre com as regras, são dotados de elevada carga axiológica, baixa densidade normativa e alto grau de indeterminação e abstração¹⁷⁷.

No sistema jurídico, como esclarece Daniel SARMENTO, os princípios vão se concretizando sucessivamente a partir de desdobramentos em princípios mais específicos e subprincípios, até adquirirem uma densidade própria das regras por meio de *"um processo dialético, no qual cada subprincípio em que se desdobra o princípio original adiciona a este novas dimensões e possibilidades, subsistindo o princípio original no papel de vetor exegético dos cânones mais específicos"*¹⁷⁸.

¹⁷⁵ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 262.

¹⁷⁶ A questão, por certo, demanda explicações adicionais em face das figuras do substituto e do responsável tributário, o que em parte se fará adiante.

¹⁷⁷ SCHIER, P. R. **Direito constitucional...**, p. 98.

¹⁷⁸ SARMENTO, D. Op. cit., p. 43.

O autor arremata, apoiado em Karl LARENZ, para quem nesse processo "o princípio esclarece-se pelas suas concretizações e estas pela sua união perfeita com o princípio. A formação do <<sistema interno>> ocorre através de um processo de <<esclarecimento recíproco>>, que identificamos como estrutura hermenêutica fundamental do <<processo de compreender>>, em sentido estrito"¹⁷⁹.

Por certo, o princípio da capacidade contributiva também é, por um lado, fruto de um processo de concretização de princípios menos densos que lhes são logicamente anteriores, tais como, por exemplo, o princípio republicano, o princípio da solidariedade, princípio da isonomia e o da proporcionalidade.

Por outro lado, não deixa de ser, também, elemento axiológico de esclarecimento de outros princípios, participando do processo de concretização de regras ou de outros princípios mais densos do que ele próprio, como é o caso, por exemplo, dos princípios da vedação ao confisco, do princípio da progressividade e da seletividade.

Isso ajuda a compreender a razão pela qual, no que diz respeito ao princípio da isonomia, nem sempre o princípio da capacidade contributiva é suficiente para abarcar todas as emanções da igualdade na seara tributária.

Nesse sentido, o caráter extrafiscal de determinados

¹⁷⁹ LARENZ, K. Op. cit., p. 579.

tributos pode indicar fatores de discriminação¹⁸⁰ diferentes da capacidade econômica, justamente porque se busca, além da arrecadação, incentivar ou desestimular determinada conduta com a imposição tributária.

Por exemplo, no campo dos incentivos, pode haver benefícios a contribuintes dotados de grande capacidade contributiva¹⁸¹, sem ofensa à isonomia.

Ainda, em outras hipóteses, o tratamento isonômico pode estar presente, mas não estar atendida a capacidade contributiva, em que pese ser inegável a carga de identidade entre os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

De fato, utilizando-se de exemplo formulado por Luciano AMARO¹⁸², caso de dois contribuintes em idêntica situação seja exigido idêntico imposto abusivo, por ultrapassar a capacidade econômica de ambos, não lhes socorreria a invocação do princípio da igualdade, mas sim o da capacidade contributiva.

É inegável, todavia, que *"o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, i.e., sem uma referência à capacidade de contribuir das pessoas físicas e até jurídicas"*¹⁸³, embora, como dito, o princípio da isonomia

¹⁸⁰ PIMENTA, P. R. L. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário**. São Paulo : Dialética, 2002, p. 69.

¹⁸¹ DERZI, M. A. M. Anotações à obra **Limitações constitucionais ao poder de tributar** de BALEEIRO, A. Op. cit. p. 698.

¹⁸² AMARO, L. Op. cit., p. 135.

¹⁸³ COÊLHO, S. C. N. **Comentários à constituição de 1988 - sistema tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999, p. 43.

não se manifeste no direito tributário unicamente utilizando-se da medida da riqueza como fator de discrimen.

Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva adquire diversas dimensões, conforme seja esclarecido por um ou outro dos princípios que lhes são logicamente anteriores, os quais, menos densos que são, conservam-se como vetores exegéticos dele, não deixando também de serem por ele esclarecidos.

Nessa linha, importa aos objetivos do presente trabalho enfatizar, uma vez mais, a visualização do princípio da capacidade contributiva na sua dimensão de densificação do princípio da solidariedade, do princípio republicano e do princípio da igualdade, o que significa vislumbrá-lo sob a ótica do dever imputado, como regra a todos, de concorrer para a manutenção do Estado.

*A "essência do regime republicano está na noção de res publica. Ora, se a coisa pública pertence a todos, todos têm o dever de concorrer para o custeio das ações ligadas à [sua] manutenção"*¹⁸⁴.

Ainda, no art. 3º, da Constituição, a República elegeu dentre seus objetivos fundamentais aquele de construir uma sociedade livre, justa e solidária, o que confere ao princípio da capacidade contributiva mais uma dimensão.

Sob essa ótica, *"a solidariedade é, portanto, o valor nuclear do princípio da capacidade contributiva e permite*

¹⁸⁴ PONTES, H. C. Op. cit., p. 105.

conceber a tributação não como um fim em si mesmo, ou como um mero ônus que recai sobre a propriedade, mas como um meio que se justifica como instrumento na busca de um fim maior: justiça social”¹⁸⁵.

No que diz respeito ao princípio da igualdade, importa considerar que o princípio da capacidade contributiva é, de um lado, “*uma barreira à atividade estatal, protegendo o indivíduo de uma tributação indiscriminada. É esse aspecto que, em regra, é destacado. Para além disso, e eis a outra face da moeda, como critério de igualdade em Direito Tributário, o princípio realiza-se pela tributação generalizada da riqueza. Segundo esse ideal, não é aceitável que o Estado fique inoperante diante das cavilações de alguns contribuintes. O princípio é, pois, a uma só vez uma norma geral de tributação e um limite à tributação; uma autorização para que o Estado capte os recursos necessários à realização de seus fins e uma imposição para que ele o faça de forma justa e generalizada. Protege-se o contribuinte e impõe-se-lhe um dever de solidariedade”¹⁸⁶.*

É, também, na busca da medida do dever de concorrer para a manutenção estatal que o princípio da capacidade contributiva adquire dimensão densificadora¹⁸⁷ do princípio da igualdade.

¹⁸⁵ PONTES, H. C. Op. cit., p. 106.

¹⁸⁶ PAOLA, L. S. **Presunções e ficções no direito tributário**. Belo Horizonte : Del Rey, 1997, p. 144.

¹⁸⁷ PIMENTA, P. R. L. Op. cit., p. 69.

Isso porque, assentado como sendo um dever geral pagar tributos, medir até onde vai o dever de cada um, implica considerar as desigualdades individuais com o escopo de dar a esses um tratamento desigual, o que é imposição do princípio da isonomia.

O fator de *discrímen* aí, caso não haja razão para a eleição de outro, como ocorre nos casos de *extrafiscalidade*, só pode ser o tamanho da riqueza individual, de modo que se impute uma carga maior aos que mais têm.

Diante dessa ordem de consideração, a questão que imediatamente surge é a de como se estabelecer parâmetros para aferir a riqueza de alguém para o escopo de adequadamente tributá-la, ou seja, visando impor aos mais ricos uma carga tributária maior.

Nessa linha, *"o ideal seria que concretamente se pudesse mensurar, de modo direto e imediato, pelo patrimônio e pela renda, a capacidade que tem cada um de contribuir para o custeio das despesas públicas. Tal solução é utópica e inatingível e, pelas distorções decorrentes de sua impraticabilidade, afigurar-se-ia mesmo de adoção inconveniente"*¹⁸⁸.

Aceito que é impossível ao Estado realizar, na prática, uma análise individualizada da situação de riqueza de cada cidadão, o que faz é eleger fatos e situações que, quando presentes, normalmente permitem que se presuma que, quem está a eles ligado, por essa razão, é detentor de uma certa riqueza

¹⁸⁸ FALCÃO, A. A. Op. cit., p. 30.

que lhe permita contribuir para o custeio estatal.

Esses fatos, indiciários de riqueza, adquirem a possibilidade de compor a materialidade da hipótese de incidência do tributo (fato gerador "in abstracto"), os quais, se vierem a ocorrer no plano da realidade fenomênica (fato gerador "in concreto"), farão nascer o dever de pagar tributo.

Isso, por certo, não significa que sejam fatos praticados apenas por pessoas ricas, mas fatos que indicam a percepção ou a existência no patrimônio daquele que o praticou, de uma riqueza considerada de grandeza suficiente para participar do custeio das atividades estatais.

Importa, então, desde logo excluir desse âmbito, aquela "riqueza" que não exceda o mínimo indispensável para a sobrevivência.

Como bem mencionado por Francesco MOSCHETTI, "*la capacità contributiva è data da quella parte della forza economica, della ricchezza di un soggetto, che supera il minimo vitale. Se infatti <<capacità>> significa attitudine, possibilità concreta e reale, no può sussistere capacità di concorrere alle spese pubbliche quando manchi o si abbia solo il necessario per le esigenze individuali*"¹⁸⁹.

Seja como for, tais fatos eleitos como autorizadores da

¹⁸⁹ MOSCHETTI, F. **Il principio della capacità contributiva**. Padova : CEDAM, 1973, p. 22. Tradução: "a capacidade contributiva é dada daquela parte da força econômica, da riqueza de um sujeito, que supera o *mínimo vital*. Se, de fato, "capacidade" significa atitude, possibilidade concreta e real, não pode subsistir capacidade de concorrer às despesas públicas quando falta ou se tem apenas o necessário para as exigências individuais".

instituição de tributos, são fatos que trazem em si uma presunção de riqueza na esfera daqueles que estão a eles vinculados.

Alfredo Augusto BECKER aponta essa realidade como uma deformação constritora que sofre o conceito de capacidade contributiva ao penetrar no mundo jurídico, de modo que *"a riqueza do contribuinte (que está sendo relacionada com o tributo singular) não é a totalidade da riqueza do contribuinte, mas unicamente um fato-signo presuntivo de sua renda ou de capital"*¹⁹⁰.

Diante disso, especificamente no que diz respeito a essa emanção, a capacidade contributiva é objetiva, uma vez que não se refere às condições reais de cada um, mas às suas manifestações objetivas de riqueza¹⁹¹, às quais são presumidas em razão da realização dos fatos dela indicativos.

Isso não significa, por certo, que do legislador se exija apenas a eleição de fatos que configurem indícios de riqueza. Do legislador exige-se mais, exige-se a busca da positivação de técnicas que privilegiem o aspecto subjetivo da capacidade contributiva, tais como, exemplificativamente, a alíquota progressiva do imposto de renda, a possibilidade de dedução da base imponible valores relativos ao número de dependentes e isenção aos portadores de doença grave.

¹⁹⁰ BECKER, A. A. Op. cit., p. 453.

¹⁹¹ CARRAZA, R. Op. cit., p. 67.

O que não se admite, como propugnam alguns autores¹⁹², embora minoritariamente, é que o contribuinte invoque sua peculiar situação individual para se eximir do pagamento de um dado tributo, buscando provar que a presunção de capacidade econômica contemplada na materialidade da hipótese de incidência, no seu específico caso, não se faz presente¹⁹³.

Como bem pondera Leonardo Sperb de PAOLA, *"advogar uma perfeita adequação de cada situação individual ao princípio (...) poderia levar à ineficácia do tributo no caso concreto. Radicalizar, nesses termos, a sua aplicação equivaleria a tornar impossível a tributação. O importante é que, na média, haja obediência ao princípio, mesmo que em alguns poucos casos, relativamente ao universo de contribuintes, configure-se excesso de tributação e, em outros, o contrário"*¹⁹⁴.

Sendo assim, aquele que pratica um fato signo presuntivo de riqueza eleito na materialidade da hipótese de incidência de um determinado tributo, como por exemplo, ter a propriedade de um veículo automotor pode não ter, efetivamente, riqueza alguma. Pode até ser que aquele veículo seja o único bem de um indivíduo paupérrimo que o tenha adquirido por ocasião de uma herança ou em um sorteio.

Ainda assim, reputa-se legítima a presunção absoluta segundo a qual ser proprietário de um veículo é suficiente exteriorização de riqueza para que o Estado exija do seu

¹⁹² OLIVEIRA, J. M. D. Op. cit., p. 154.

¹⁹³ BECKER, A. A. Op. cit., p. 481.

¹⁹⁴ PAOLA, L. S. Op. cit., p. 142.

proprietário o pagamento de uma determinada soma como forma de custear suas atividades. Nesse caso, entende-se que a capacidade econômica do contribuinte está imobilizada¹⁹⁵.

Ocorre que a complexização da sociedade de massas impõe ao Estado, cada vez mais, o uso de presunções absolutas como meio de impor disciplina uniforme a elas, em detrimento do exame da situação individual.

Por um lado, com tal proceder, torna-se operacionalizável a tributação generalizada, mas por outro lado, a plena eficácia do princípio da isonomia resta prejudicada¹⁹⁶. Há, nada obstante, valores constitucionais contrapostos que devem ceder reciprocamente, na busca da máxima eficácia possível de ambos.

Eis a razão pela qual a eleição de fatos signos presuntivos de riqueza deve vir aliada a técnicas que mirem atingir a capacidade econômica individual dos que estão obrigados a custear as despesas com a manutenção do Estado.

De outra parte, a eleição legislativa das hipóteses cuja real ocorrência no plano fenomênico fazem nascer a obrigação de pagar tributos deve ser feita por meio da contemplação de situações que tenham a efetiva capacidade de exteriorizar riqueza, significando que o legislador não pode se valer, nessa seara, da ficção¹⁹⁷, mas apenas da presunção

¹⁹⁵ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p. 67.

¹⁹⁶ PAOLA, L. S. Op. cit., p. 144.

¹⁹⁷ DERZI, M. A. M. Anotações à obra **Limitações constitucionais ao poder de tributar** de BALEEIRO, A. Op. cit. p., 690.

absoluta.

Em outras palavras, o legislador deve atribuir o efeito de pagar tributo apenas àqueles fatos cuja experiência demonstre serem reveladores de riqueza por parte de quem os pratica, tomando como verdade para efeitos jurídicos aquilo que provavelmente é verdadeiro. Não pode, ao revés, transformar em verdade jurídica aquilo que provavelmente é falso, o que configuraria uma ficção.

Seja como for, há uma característica própria do sistema tributário nacional que reduz em muito essa ordem de considerações. Trata-se da constatação de que o sistema tributário nacional é um dos mais constitucionalizados do mundo, de modo que, ao distribuir competências para instituição de impostos entre as pessoas políticas da Federação, a Constituição tratou de eleger uma série de situações economicamente avaliáveis enquanto passíveis de serem eleitas pelos poderes legislativos de cada uma delas como materialidade das hipóteses de incidência¹⁹⁸.

Essa peculiaridade faz com que não haja *"liberdade alguma para o legislador municipal ou estadual inventar imposto novo, campo no qual a Constituição já esgotou e delimitou, pelo menos genericamente, a capacidade econômica objetiva"*¹⁹⁹

Relativamente à União, é verdade, há a atribuição de

¹⁹⁸ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva...**, p. 257.

¹⁹⁹ DERZI, M. A. M. Anotações à obra **Limitações constitucionais ao poder de tributar** de BALEEIRO, A. Op. cit. p., 690.

competência residual, no art. 154, da Constituição. Todavia, essa competência é restrita à extraordinariedade da iminência ou efetiva situação de guerra externa, ou ainda, ao legislador complementar, desde que não seja cumulativo e não tenha, o imposto novo criado, base de cálculo ou fato gerador próprios dos já previstos na própria Constituição.

Pode-se dizer, diante de tantas as restrições e tantas as regras-matrizes próprias de outros impostos já delineados e com competência atribuída pela Constituição em outros artigos - quer à própria União²⁰⁰, aos Estados e Distrito Federal²⁰¹ quer aos Municípios²⁰² -, que praticamente nada sobra à União para instituir a título de imposto, a pretexto de exercer sua competência residual.

Ainda assim, as diretrizes relativas às hipóteses já contempladas na Constituição não poderiam ser desconsideradas

²⁰⁰ Com efeito, em seu art. 153, a Constituição atribuiu competência para a União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas.

²⁰¹ Aos Estados e Distrito Federal foi atribuída, no art. 153, competência para a instituição de impostos sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; propriedade de veículos automotores

²⁰² Já aos Municípios, no art. 156, foi atribuída competência para a instituição de impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana; transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza, que não estejam incluídos na competência dos Estados e Distrito Federal.

pela eventual criação de um imposto novo.

Importa, sobretudo, ressaltar que a Constituição basicamente elege três grandes grupos de fatos signos presuntivos de riqueza sobre os quais estariam assentados os pilares da capacidade contributiva.

São os chamados índices de capacidade contributiva, os quais se *"reportam(...) sempre à renda, ao patrimônio ou ao consumo. Os índices são plurais porque plurais são os fatos reveladores da situação econômica dos sujeitos, argumento que afasta, definitivamente, a impossibilidade de um imposto único"*²⁰³.

Tem-se, pois, que a aquisição da riqueza (renda), sua manutenção (patrimônio) ou a promoção da circulação dessa riqueza (consumo) são elementos aptos a fazer surgir na esfera daqueles que assim agiram, o dever de custearem as despesas com a satisfação das necessidades coletivas.

Dito assim, seria intuitivo abstrair a quem incumbe o dever de pagar um dado tributo. Como o objetivo do regime jurídico tributário é transferir, equanimente, parcela da riqueza privada para o patrimônio público, o titular da riqueza a ser apropriada pelo Estado seria, naturalmente, o devedor do tributo.

Em outras palavras, considerando que o tratamento isonômico aos cidadãos é dispensado pelo regime jurídico tributário medindo-se, tanto quanto possível, a capacidade

²⁰³ COSTA, R. H. Op. cit., p. 28.

econômica de cada um - a qual se exterioriza pela realização concreta de fatos hipotéticos previstos em lei, em cuja hipótese encontra-se consagrado, na materialidade, um dos índices que permitem presumir riqueza de quem os pratica -, seria intuitivo que, o dever de pagar um determinado tributo fosse imputado a quem titularizasse a parcela da riqueza apropriada.

Via de regra é isso que ocorre.

Entretanto, nem sempre coincide o sujeito eleito pela lei como obrigado ao pagamento de um determinado tributo e o titular da riqueza apropriada pelo Estado por meio daquela imposição tributária.

Tal ocorre em situações específicas, sem que haja, necessariamente, ofensa ao princípio da capacidade contributiva, quais sejam, as hipóteses denominadas doutrinariamente de sujeição passiva indireta, bem como nas hipóteses de repercussão.

Dentre as hipóteses de sujeição passiva indireta, apenas a da substituição tributária importa aos objetivos do presente trabalho.

Ainda que haja, em todas elas, a atribuição do dever de pagar tributo a alguém que não exteriorizou riqueza, por não ter realizado o fato descrito na materialidade da hipótese de incidência, não se cogita em relação às demais, de se tipificar a inadimplência da obrigação tributária correspondente.

A tipificação, ou o cogitar dessa tipificação, vem

normalmente associada às hipóteses de inadimplência da obrigação tributária por parte do substituto tributário, cujo fato impositivo foi realizado pelo substituído ou, ainda, nas hipóteses de inadimplência de tributos indiretos.

Diante dos específicos objetivos do presente trabalho, portanto, apenas esses dois últimos institutos serão considerados.

2.3 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A consagração pelo regime jurídico constitucional tributário do princípio da capacidade contributiva, como acima mencionado, traduz-se numa série de exigências ao legislador quando da imposição fiscal.

Dentre elas, importa considerar mais de perto aquela relativa ao necessário liame entre a riqueza presumivelmente titularizada por alguém e a incidência do tributo sobre essa específica riqueza.

Em outras palavras, o princípio da capacidade contributiva impõe ao legislador o dever de, ao eleger uma dada riqueza, tributar aquela específica riqueza eleita, fazendo recair os ônus financeiros do tributo sobre seu titular.

Do contrário, a descrição da hipótese de incidência teria nenhuma ou mínima relevância. Portanto, *"quando se estabelece a descrição de uma dada situação e se impõe o*

nascimento do dever tributário para pessoa diversa daquela envolvida na situação referida, o que se verifica é um comando incondicionado de pagar. (...) Não há, então, uma presunção de riqueza, porque o dever de pagar não se condiciona à ocorrência de eventos externadores da dita cuja"²⁰⁴.

Por outro lado, foi dito que, por vezes, nem sempre coincide o sujeito eleito pela lei como obrigado ao pagamento de um determinado tributo e o titular da riqueza apropriada pelo Estado por meio daquela imposição tributária, o que não configura, necessariamente, uma violação ao princípio da capacidade contributiva.

Em verdade, por paradoxal que possa parecer, a efetividade do princípio da capacidade contributiva, por vezes, depende justamente da utilização de técnicas legislativas que imponham o dever jurídico de pagar tributo a quem não é o titular da riqueza que o legislador visa a atingir com a tributação.

Como dito acima, embora haja uma "tendência a vislumbrar o princípio da capacidade contributiva exclusivamente como um limitador da atividade de tributação (...) ele possui um outro aspecto, igualmente imprescindível para o alcance do ideal de justiça e racionalidade fiscal. Trata-se do poder que confere ao Estado de adotar meios de tributação e fiscalização eficientes e eficazes, a fim de

²⁰⁴ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição...**, p. 254.

tributar de modo generalizado"²⁰⁵.

Assim, se por um lado, do princípio da capacidade contributiva emana uma barreira à atuação estatal, proibindo a tributação arbitrária, por outro, o princípio impõe ao Estado, também, a busca de meios legítimos para dar efetividade à generalidade da incidência tributária.

Ocorre que "a máquina de arrecadação, mesmo nos países mais desenvolvidos, e apesar do auxílio da tecnologia, é de dimensões modestas, se comparada com o universo de contribuintes. Assim, sua capacidade de controle sobre a riqueza tributável e as operações econômicas que a criam ou a transferem é reduzida. (...) O problema não pode ser resolvido, pura e simplesmente, pelo aumento, ao infinito, da máquina fiscal. Assim, outras soluções, no sentido de facilitar a descoberta das riquezas tributáveis e a arrecadação de tributos, devem ser buscadas"²⁰⁶.

Há, nessa linha, situações de exteriorização de riquezas contempladas na Constituição como passíveis de impor ao seu titular o dever de sujeição à imposição tributária que se fosse a ele, pura e simplesmente imposto, resultaria em sua ineficácia quase que completa.

Ao Estado não é dado ignorar essa realidade, tolerando a ineficácia da arrecadação em relação a específicos setores sociais, em detrimento de outros setores que acabam por

²⁰⁵ PAULA, D. D. **Quebra administrativa do sigilo bancário para lançamento do tributo**. No prelo., p. 42.

²⁰⁶ PAOLA, L. S. Op. cit., p. 101.

suportar sozinhos os ônus da manutenção financeira das necessidades coletivas.

Ao contrário, dispondo de meios legítimos, que respeitem os direitos individuais, é dever do Estado cuidar para que as despesas com sua manutenção sejam distribuídas igualitariamente.

Afinal, *"não basta que a lei tenha alcance geral. É preciso que na prática seja possível sua aplicação para todos, que ela seja executável em relação a todos os que forem por ela abrangidos"*²⁰⁷ e somente o Estado pode garantir que a participação de todos no custeio da coisa pública seja efetiva e não um mero ideal.

Diante disso, dentre as técnicas utilizáveis pelo legislador para dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva está, certamente, a técnica da substituição tributária, a qual consiste em incluir no pólo passivo da obrigação tributária, sujeito diverso daquele que realizou o fato imponible.

A expressão "substituição" aí empregada está indicar justamente a troca de um sujeito passivo por outro, o que significa que, no uso da expressão, há o reconhecimento de que o lugar ora ocupado pelo atual sujeito passivo (o substituto), naturalmente seria de outro, o substituído, que é o titular da riqueza exteriorizada.

A esse respeito, Paulo de Barros CARVALHO sustenta que

²⁰⁷ LEMKE, G. **Imposto de renda - os conceitos da renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 50.

*"a modificação se produz antes que o texto seja editado, em tempo que antecede o aparecimento da disciplina jurídica sobre a matéria. Estamos diante de algo que se opera em intervalo meramente político, quando o legislador prepara sua decisão e a norma ainda não logrou entrar no sistema"*²⁰⁸.

Em outra passagem, o autor citado critica a classificação tradicional dos sujeitos passivos, sustentando que *"não há, em termos propriamente jurídicos, a divisão dos sujeitos em diretos e indiretos, que repousa em considerações de ordem eminentemente factuais, ligadas à pesquisa das discutíveis vantagens que os participantes do evento retiram da sua realização. Interessa, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional. O grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal, é alguma coisa que escapa da cogitação do Direito, alojando-se no campo de indagação da Economia ou da Ciência das Finanças"*²⁰⁹.

Não se pode concordar, todavia, com toda a extensão das afirmações acima transcritas. Efetivamente, a "substituição" se opera em momento pré-legislativo, mas isso não significa que se opere em momento pré-jurídico. Ainda que o legislador tenha uma certa liberdade para deliberar a esse respeito, sua decisão política há de ser necessariamente pautada pela Constituição, o que significa considerar, também, o princípio

²⁰⁸ CARVALHO, P. B. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 164.

²⁰⁹ CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 209.

da capacidade contributiva.

Sendo assim, deixar de atribuir ao terceiro o dever de pagar tributo alheio, nas hipóteses em que o princípio da capacidade contributiva na sua dimensão de garantia permite, é decisão legislativa que pode até configurar omissão inconstitucional, quando essa ausência ocasionar a ineficácia da arrecadação, em prejuízo à eficaz incidência generalizada do tributo.

Por outro lado, o legislador está vinculado à busca do implemento da eficácia na arrecadação, por força do princípio da proporcionalidade, para que possa validamente instituir a substituição tributária.

Com efeito, não havendo necessidade de impor a terceiro o dever de pagar tributo cuja riqueza é exteriorizada por outrem - por ser igualmente eficaz atribuí-lo a esse último -, não é possível ao legislador lançar mão da técnica da substituição tributária por mero capricho.

Sendo assim, não se pode concordar que pertence apenas às ciências das finanças, escapando à cogitação jurídica, o grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador para figurar no pólo passivo da obrigação tributária.

Sob outra ótica, tudo o que acima foi dito implica, logicamente, na proteção àquele que é posto na condição de sujeito passivo como substituto tributário. Uma vez que se justifica o instituto como meio de dar eficácia à arrecadação, visando atingir efetivamente a riqueza do substituído, somente

a riqueza deste, e jamais a daquele, pode ser onerada com a tributação.

Por essa razão, a doutrina é enfática ao afirmar que, por respeito à capacidade contributiva, "o legislador ordinário está juridicamente obrigado a, simultaneamente, criar a repercussão jurídica do tributo sobre o substituído (aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo), outorgando ao substituto o direito de reembolso ou retenção do valor do tributo perante o substituído"²¹⁰.

Marçal Justen FILHO explica que esse "dito 'direito de reembolso' é, na verdade, um 'poder de reembolso'. Ou seja, não vislumbra(...) cabimento de identificar uma específica relação jurídica entre destinatário tributário e substituto, cujo objeto fosse exclusivamente o reembolso. O que se passa é que as circunstâncias necessárias à instituição das substituições importem, necessariamente, uma possibilidade jurídica de o substituto apropriar-se de valor correspondente à prestação tributária"²¹¹.

Isso porque só estará autorizado o uso da substituição tributária quando estiver presente uma situação de poder, em decorrência da qual o destinatário do tributo esteja subordinado à vontade do substituto, de modo que essa situação de poder signifique sua sujeição "quanto ao gozo do fato-signo presuntivo de riqueza. Ou seja, há não apenas uma situação de

²¹⁰ BECKER, A. A. Op. cit., p. 456.

²¹¹ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição...**, p. 275.

*poder, mas há uma situação de poder que incide sobre aquele suposto inserido na materialidade da hipótese tributária*²¹².

Sob essa ótica, o princípio da capacidade contributiva manifesta-se como garantia ao substituto, impedindo que sua riqueza seja tributada em lugar da do substituído. Só pode ocorrer "substituição" de sujeitos e não de riquezas. Ou, nas palavras de Regina Helena COSTA, "a substituição, como expediente idealizado pelo legislador tributário visando à agilização e à facilitação da tributação, deve observar, cuidadosamente, os parâmetros constitucionais. Desse modo, resta óbvio que o 'pagamento' de imposto pelo substituto deverá corresponder àquele que seria, em tese, efetuado pelo substituído, pois a este pertence a capacidade contributiva objetivada"²¹³.

A doutrina, a esse respeito, não dissente no fundamental. Mesmo os autores mais refratários às indagações a respeito do "grau de relacionamento econômico da pessoa escolhida pelo legislador, com a ocorrência que faz brotar o liame fiscal" enfatizam o "princípio segundo o qual o regime jurídico da substituição é o do substituído, não o do substituto. Se aquele primeiro for imune ou estiver protegido por isenção, este último exercitará os efeitos correspondentes. Ao ensejo do lançamento, a lei aplicável há de ser a vigente no instante em que ocorreu a operação

²¹² JUSTEN FILHO, M. **Sujeição...**, p. 284.

²¹³ COSTA, R. H. Op. cit., p. 64.

praticada pelo substituído, desprezando-se a do substituto"²¹⁴.

Diante disso, a simples busca da praticabilidade da arrecadação não basta a justificar a instituição da substituição tributária.

A impossibilidade de eleição arbitrária do sujeito passivo do tributo decorre, também, da discriminação constitucional de competências tributárias no direito brasileiro. Como acima mencionado, a Constituição elege desde logo o núcleo do que poderá o legislador de cada pessoa política contemplar na materialidade da hipótese de incidência dos impostos.

Como esse núcleo é sempre um fato signo presuntivo de riqueza, essa distribuição de competências traz também uma *"opção acerca do destinatário da condição de sujeito passivo"*²¹⁵, que não pode ser pessoa distinta da titular da riqueza contemplada na Constituição.

A utilização da técnica de substituição tributária, portanto, não pode desvirtuar essa finalidade que decorre das duas dimensões mais importantes do princípio da capacidade contributiva, quais sejam, o dever imposto ao Estado de só tributar o próprio titular da riqueza eleita no fato signo constitucionalmente previsto e o dever de fazer incidir a carga tributária, tanto quanto possível e respeitando direitos fundamentais, de maneira generalizada.

²¹⁴ CARVALHO, P. B. **Direito tributário.**, p. 164-165.

²¹⁵ JUSTEN FILHO, M. **Sujeição...**, p. 263. No mesmo sentido: BECHO, R. L. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária.** São Paulo : Dialética, 2000, p. 91.

2.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E TRIBUTOS INDIRETOS

Um outro tema que também se relaciona com o princípio da capacidade contributiva é aquele relativo aos denominados tributos indiretos.

Dentre uma série de classificações dos tributos, há aquela que procura diferenciar os tributos diretos, que seriam os tributos que não repercutem, dos tributos indiretos, que seriam os tributos que repercutem.

Assim, em relação aos chamados tributos indiretos, haveria duas modalidades de contribuintes: os contribuintes de direito, que seriam os obrigados ao pagamento do tributo e os contribuintes de fato, que seriam aqueles que sofreriam os ônus econômicos do tributo.

O critério da repercussão no preço final de um objeto consumido, portanto, é o utilizado para a distinção entre tributos diretos e tributos indiretos.

Essa classificação, por não se assentar em critérios muito seguros nem mesmo para os economistas²¹⁶, angariou a antipatia de uma autorizada parcela da doutrina do direito tributário.

Com efeito, um mesmo tributo pode ou não repercutir no preço final de uma determinada mercadoria, conforme variáveis

²¹⁶ BALEEIRO, A. **Uma introdução...**, p. 280.

econômicas extremamente dinâmicas.

Dessa forma, um tributo, como o IPI, usualmente apontado como exemplo de imposto indireto, pode eventualmente não repercutir não alcançando, pois, o consumidor final.

Basta que um comerciante, premido pela necessidade de renovação do estoque, veja-se na contingência de ter de vender um dado produto a um preço dez vezes menor do que o preço de custo. Certamente ele terá prejuízo e não se poderá dizer que o valor do tributo com o qual arcou na qualidade de contribuinte de direito repercutiu, atingindo o contribuinte de fato.

Por outro lado, dependendo da circunstância, mesmo um imposto normalmente classificado como direto pode vir a repercutir no preço de uma dada mercadoria, onerando o consumidor final.

Afinal, como o objetivo do capitalista é o lucro, e a viabilidade dos negócios depende da sua efetiva consecução, é evidente que, no preço dos bens e serviços, virão embutidos todos os custos da atividade empreendedora, dentre os quais, os custos fiscais. Assim como o preço pago pelo empresário pela energia elétrica que consome para a manutenção de seu estabelecimento e os valores correspondentes aos salários dos empregados, todos os seus encargos fiscais estarão refletidos nos preços por ele praticados.

Sob essa ótica, o consumidor final seria o contribuinte de fato de todos os tributos que eventualmente compusessem os custos da atividade produtiva.

Diante dessa realidade, parte da doutrina nega à classificação dos tributos entre diretos e indiretos qualquer caráter jurídico, relegando sua importância às ciências das finanças²¹⁷.

Nessa linha, Alfredo Augusto BECKER, ao mesmo tempo em que imputa a insistência em classificar os tributos pela repercussão à "simplicidade da ignorância", conclui dizendo que *"a verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável"*²¹⁸.

Da mesma forma, Roque Antônio CARRAZA enfatiza que a *"classificação, em rigor, não é jurídica, já que perante o Direito, é despiciendo saber quem suporta a carga econômica do imposto. O que importa, sim, é averiguar quem realizou o fato imponible, independentemente de haver, ou não, o repasse do valor do imposto para o preço final do produto, da mercadoria, do serviço etc"*²¹⁹.

Tanto quanto se sustentou acima a respeito das objeções opostas à classificação dos sujeitos passivos em indiretos e diretos, não é possível negar validade jurídica à classificação dos tributos entre diretos e indiretos.

As dificuldades a serem enfrentadas para classificar corretamente determinados tributos em diretos ou indiretos,

²¹⁷ ATALIBA, G. Op. cit., p. 126.

²¹⁸ BECKER, A. A. Op. cit., p. 491.

²¹⁹ CARRAZZA, R. A. Op. cit., p. 309.

quer as enfrentem os economistas ou os juristas, não são razão suficiente para se negar a importância jurídica da classificação.

Afinal, a importância de uma classificação não reside na facilidade ou dificuldade de se enquadrar um determinado elemento classificável nessa ou naquela categoria.

Assim, ninguém negaria a importância jurídica em classificar os bens em móveis ou imóveis, porque seria mais difícil, por exemplo, alocar uma árvore plantada num prédio rústico dentre esta ou aquela categoria de bens.

A importância dessa classificação para o Direito reside na diversidade de regimes jurídicos aplicáveis aos bens móveis e imóveis, de modo que incumbiria ao intérprete superar as dificuldades e levar a efeito a tarefa.

Diante disso, a pergunta que se faz necessário responder a respeito da importância jurídica da classificação dos tributos entre diretos e indiretos, reside na existência, ou não, da diversidade de regimes jurídicos aplicáveis a esta e àquela categoria de tributos.

Sendo identificável uma diversidade de regimes jurídicos, não há alternativa ao intérprete: ou leva a efeito a classificação, ou reputa, fundamentadamente, inconstitucional a diversidade de regimes jurídicos encontrada.

Com efeito, numa classificação, o que menos interessa é a natureza do critério diferenciador que possibilita a separação dos elementos classificáveis e sua alocação em

grupos distintos, de modo que o fato de a repercutibilidade ser um fenômeno econômico também não é razão suficiente para se negar importância jurídica à classificação entre tributos diretos e indiretos.

A mobilidade dos bens é, antes de tudo, fenômeno naturalístico (físico) e não jurídico. Nem por isso a classificação de bens em móveis e imóveis só interesse à Física.

A partir do momento em que o legislador elege a mobilidade dos bens como um critério diferenciador importante para atribuir regime jurídico distinto a ambos, a classificação adquire importância jurídica.

O que pode ocorrer, diante da fluidez do critério de classificação considerado, é o aumento da possibilidade do cometimento de um equívoco por parte de quem está incumbido em realizar a tarefa, mas não a diminuição da importância da classificação.

O inverso também é verdadeiro. Poder-se-ia eleger um critério de classificação dos tributos baseado no número de letras que compõe a sigla pela qual o tributo normalmente é designado. Teríamos, assim, talvez três modalidades de tributos. Aqueles cuja sigla tem duas letras, ou seja, exemplificativamente, o IR, II e IE; aqueles cuja sigla tem três letras, por exemplo, o IPI, IOF, ISS e ITR; e, ainda, aquelas cuja sigla tem quatro letras, dentre os quais estariam o ICMS, a CPMF, o IPVA e IPTU.

Não há nenhuma dificuldade em classificar os tributos

da forma hipotetizada acima. Nem há equívoco algum no agrupamento levado a efeito, eis que o critério de classificação proposto foi precisamente observado.

Nada obstante, para o Direito, nenhuma utilidade a classificação teria, na medida em que não há rigorosamente nenhuma disciplina jurídica que se aplique uniformemente aos tributos reunidos sob um mesmo grupo, conforme a classificação proposta.

Diante disso, não se pode negar importância jurídica à classificação dos tributos entre diretos e indiretos, na medida em que, conforme o tributo se enquadre nesse ou naquele grupo, seu regime jurídico sofrerá uma diferenciação.

Nessa linha, não se pode, também, negar razão a Luciano AMARO quando conclui que *"por mais que ao jurista repugne a noção de impostos indiretos, não temos como evitá-los, por uma razão muito simples: eles existem"*²²⁰.

Dessa forma, a diversidade de regime jurídico outorgado aos tributos diretos e indiretos resta evidenciada no art. 166, do Código Tributário Nacional, o qual, ao disciplinar a repetição do indébito tributário, estabelece que *"a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la"*.

²²⁰ AMARO, L. Op. cit., p. 285.

Logo, o fenômeno da repercussão, econômico que seja, foi trazido para o mundo jurídico e não pode ser ignorado pelo operador jurídico, a não ser que se considere inconstitucional o art. 166, do CTN²²¹.

Não se pretende ingressar na análise da constitucionalidade do art. 166, do CTN, até porque demandaria considerar uma série de questões que estão situadas muito além do objeto do presente trabalho e que perpassam a discussão a respeito da viabilidade de uma classificação de tributos em diretos e indiretos.

Basta se ter em mente que a conjugação da regra do art. 165²²² com a do 166, do CTN, pela referência que o texto do art. 165 faz à expressão "sujeito passivo" logo no "caput", aparenta criar uma situação na qual o contribuinte de fato dos tributos indiretos tem interesse processual para a ação de repetição de indébito mas não tem legitimidade processual, por

²²¹ Esse caminho é trilhado, por exemplo, por Luiz Dias Fernandes, para quem referido artigo viola os princípios da legalidade, moralidade, proibição de enriquecimento sem causa, além de violar o princípio da inafastabilidade da jurisdição (FERNANDES, L. D. **Repetição do indébito tributário - o inconstitucional artigo 166 do ctn.** 2002. Rio de Janeiro : Renovar, p. 130-131). Em sentido muito similar: TRENTIN, D. C. **A incompatibilidade do art. 166 do código tributário nacional perante o ordenamento jurídico tributário - delineamentos sobre sua inconstitucionalidade.** In Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 50. p. 246-247.

²²² Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4° do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

não ser o respectivo sujeito passivo, e o contribuinte de direito tem legitimidade processual, mas não tem interesse, por não ter suportado o ônus econômico do tributo.

Essa circunstância demandaria, por exemplo, a análise da compatibilidade de referidas regras com aquela do art. 5º, XXXV, da Constituição, para a qual *"a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito"*.

Seja como for, a importância jurídica da divisão dos tributos em diretos e indiretos situa-se num patamar normativo logicamente anterior ao Código Tributário Nacional, que é o princípio da capacidade contributiva, consagrado na Constituição da República.

Com efeito, embora sejam institutos marcadamente diferentes, *"não se pode deixar de reconhecer uma certa semelhança entre o reembolso (em italiano 'rivalsa'), presente na substituição tributária, e a translação do tributo, em geral admitida nos impostos indiretos. A translação de tributos permite ao denominado contribuinte de direito, pelo mecanismo do preço, se ressarcir do tributo, transferindo o correspondente ônus econômico ao denominado contribuinte de fato. Igualmente, o substituto tributário tem o direito (...) de exigir do substituído o reembolso da exata quantia correspondente ao tributo pago"*²²³.

Ocorre que, tanto com o manejo da técnica da substituição tributária, quanto com a instituição de tributos

²²³ RODRIGUES, W. P. **Substituição tributária**. São Paulo : Quartier Latin, 2004, p. 88.

indiretos, o legislador busca tributar riqueza que se encontra na titularidade de pessoa distinta daquela eleita para figurar no pólo passivo da relação jurídica tributária.

A diferença, contudo, reside no fato de, nos casos de substituição, haver uma dissociação subjetiva da hipótese de incidência e do mandamento, de modo que a hipótese de incidência contempla riqueza de um sujeito (substituído) e o mandamento de pagar dirige-se a outro (o substituto), sendo que a fruição da riqueza pelo substituído está vinculada a uma situação de poder exercido entre o substituto e o substituído.

Já no caso dos tributos indiretos, a técnica utilizada é modificar a hipótese de incidência contemplando, em sua materialidade um fato que é realizável por pessoa distinta daquela cuja parte da riqueza o Estado pretende apropriar-se.

Tal ocorre normalmente quando o índice de manifestação de capacidade contributiva, de que fala Regina Helena COSTA²²⁴, é o consumo. Nessas hipóteses, embora se pretenda alcançar a riqueza do consumidor, quem é normalmente posto no pólo passivo da relação jurídica tributária, é quem fornece o objeto do consumo, o que é feito com a descrição na materialidade da hipótese de incidência não de um fato realizável pelo consumidor, mas sim pelo fornecedor.

Isso porque, como bem acentua Alfredo Augusto BECKER, *"na relação jurídica do imposto de consumo, o sujeito passivo, teoricamente, deveria ser o consumidor. Ora, criar regra jurídica que estabeleça relações jurídicas tributárias do*

²²⁴ COSTA, R. H. Op. cit., p. 28.

imposto de consumo vinculando o Estado a cada um dos indivíduos consumidores, é criar regra jurídica tributária absolutamente impraticável, pois jamais haverá órgão administrativo e órgão judiciário, ainda que equipados com cérebros eletrônicos, capazes de garantirem a respeitabilidade aos efeitos jurídicos daquela regra. A solução criada pelo legislador foi a seguinte: em lugar do consumidor, o sujeito passivo, na relação jurídica do imposto de consumo, é o produtor do bem que será consumido"²²⁵.

Em resumo, tanto o fenômeno da repercussão, presente nos tributos indiretos, quanto o instituto da substituição tributária, são mecanismos pelos quais se realiza o princípio da capacidade contributiva em suas duas dimensões acima enfatizadas: a dimensão do dever de todos, na medida de suas possibilidades, concorrer para as despesas estatais, o que põe o Estado na contingência de dar efetividade à arrecadação; e a dimensão da proteção ao contribuinte de não sofrer ônus econômico sem quem haja uma manifestação de riqueza, ao menos presumível, em sua titularidade.

Dificuldade, entretanto, surge justamente da diferença existente entre ambos os mecanismos de realização do princípio da capacidade contributiva. É que é mais fácil identificar uma situação de substituição tributária, na medida em que a conferência da riqueza referida na materialidade da hipótese de incidência pode ser feita sem maior esforço, buscando quem foi o realizador do fato imponible. É parcela da riqueza do

²²⁵ BECKER, A. A. Op. cit., p. 502.

realizador do fato imponible a buscada pelo Estado.

Dessa forma, basta verificar que é um terceiro o obrigado ao pagamento do tributo - a ele sujeitado o titular dessa riqueza por uma relação de poder quanto ao gozo dessa riqueza - para se concluir que se está diante de uma situação de substituição tributária.

Quanto aos tributos indiretos, dizer que o titular da riqueza buscada pelo legislador não é aquele que pratica o fato gerador demanda a identificação da ocorrência do fenômeno da repercussão, na medida em que o obrigado ao pagamento do tributo é quem realiza o fato imponible.

Poder-se-ia objetar então, que seria sempre arbitraria a afirmação de que a riqueza buscada é a de um terceiro e não a riqueza do próprio realizador do fato imponible, sendo sempre arbitraria, de consequência, a conclusão de que um determinado tributo é indireto, uma vez que o fenômeno da repercussão, como acima mencionado, pode ser inerente a todos os tributos, já que no preço final de uma dada mercadoria estão incluídos todos os custos que o empresário suporta, dentre eles, todos os encargos fiscais.

Aliás, vista a repercussão dessa forma, como a circulação da riqueza é própria do fenômeno econômico, pode-se dizer que no custo de tudo, em maior ou menor grau, todos os custos repercutem.

Assim, o valor do imposto de renda de alguém que preste serviços a uma determinada empresa, indiretamente, repercute no valor da mercadoria produzida pela empresa. Isso porque, no

preço que ele cobrará da empresa a título de prestação de serviços, como ele não trabalhará gratuitamente, estará incluído o valor que recolherá aos cofres públicos a título de IR. Como todos os custos da empresa repercutem no valor da mercadoria, o valor daquele específico serviço - que por sua vez sofreu a repercussão do IR a ser pago pelo prestador - vai repercutir, indiretamente, no preço final da mercadoria.

Caso esse prestador de serviços seja também um consumidor da mercadoria produzida por essa mesma empresa, pode-se dizer, indo mais longe ainda, que o preço daquela mercadoria repercute no preço dela própria.

Isso porque, ao estabelecer o preço de seu serviço, aquele prestador vai levar em consideração a expectativa futura de gastos (onde estará incluído o valor necessário para consumir aquela mercadoria pretendida) aliado à expectativa de ingressos, dentre os quais está o valor a ser cobrado da empresa que produz aquela mercadoria.

Assim, fecha-se um círculo econômico, de modo que se pode dizer, numa perspectiva global e de forma muito remota, que todos os valores que compõe os preços praticados no mercado repercutem em todos os demais preços, os quais se influenciam mutuamente.

A consideração do fenômeno econômico da repercussão a esse nível colocaria em xeque a própria configuração do princípio da capacidade contributiva. Afinal, pouco importaria a quem é dirigida a carga econômica de um determinado tributo, pois a diminuição da riqueza imposta pelo Estado com o tributo acabaria se diluindo, mais cedo ou mais tarde, em etapas

posteriores da circulação da riqueza pela via do fenômeno da repercussão.

Diante disso, embora não se desconsidere que a repercussão é fenômeno econômico que abarca todos os tributos e, de resto, todos os custos, só é possível classificar os tributos em diretos e indiretos com base no fenômeno da repercussão, quando o regime jurídico do tributo for estruturado visando essa repercussão.

Nesses casos, o constituinte e o legislador, diante do fenômeno econômico da repercussão, não-só se vale dele para atingir uma determinada riqueza (do contribuinte de fato) como se acerca de meios para garantir que a repercussão efetivamente ocorra, visando a proteção da riqueza do contribuinte de direito

Fora isso, a repercussão do tributo será um fenômeno econômico assim como será a repercussão de qualquer outro valor que venha se agregar aos bens e serviços que circulam no mercado.

Por essa razão, Misabel Abreu Machado DERZI, quando considera o fenômeno da repercussão, e a afirmação segundo a qual todos os tributos repercutem, sustenta que *"essa afirmação, que é simplesmente econômica para a maior parte dos tributos que oneram a pessoa independentemente do resultado da atividade, no caso do ICMS e do IPI, ao contrário, encontra*

apoio jurídico na Constituição brasileira"²²⁶.

Com efeito, nada tem de arbitrário classificar os tributos em diretos e indiretos, quando se busca o fundamento da classificação no regime jurídico diferenciado atribuído a uma e outra classe de tributos na Constituição.

Foi a Constituição que, ao estatuir os princípios da não-cumulatividade e seletividade para o IPI²²⁷ e ICMS²²⁸, direcionou a respectiva carga econômica ao consumidor final, buscando atingir parcela da riqueza deste último.

O princípio da seletividade em função da essencialidade do produto *"realiza-se pelo estabelecimento das alíquotas na razão inversa da necessidade dos produtos. Quanto mais imprescindíveis os produtos para satisfazer as necessidades básicas da população, e portanto quanto mais essenciais, tanto*

²²⁶ DERZI, M. A. M. **Sobre a tributação nas relações de consumo : desvios das finalidades constitucionais, desrespeito aos princípios da neutralidade e capacidade contributiva.** In Revista de Direito Tributário n° 88, p. 268.

²²⁷ Art. 153, IV, § 3º, da CR: "Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV - produtos industrializados; (...)§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores."

²²⁸ Art. 155, § 2.º, da CR: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (...)§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (...) III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços".

menores deverão ser suas alíquotas"²²⁹.

O que se busca, então, a partir da presunção segundo a qual "automóveis de luxo, sofisticados aparelhos eletrodomésticos, iates, jóias, casacos de peles, bebidas importadas, bem como a comunicação através de aparelhos sofisticados, evidenciam por seu uso, ou consumo, elevada capacidade contributiva"²³⁰, é atribuir maior carga tributária a quem exterioriza maior riqueza, sendo nesse caso evidente que esta riqueza será exteriorizada pelo consumidor.

Por isso, tanto no ICMS, quanto no IPI, impostos em relação aos quais a Constituição prevê a seletividade, não está em causa a capacidade contributiva do comerciante, mas sim a do consumidor, já que daquele não se exige que suporte o respectivo encargo econômico²³¹.

Tal circunstância vem confirmada pelo princípio da não-cumulatividade, igualmente aplicável ao IPI e ao ICMS, segundo o qual se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

Diante disso, os valores do tributo a recolher pelo sujeito passivo são apurados com a dedução de todos os valores por ele pagos, a título do mesmo tributo, nas operações anteriores.

²²⁹ VIEIRA, J. R. **A regra-matriz de incidência do ipi - texto e contexto**. Curitiba : Juruá, 1993, p. 127.

²³⁰ MACHADO, H. B. **Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo : Dialética, 1993, p. 75.

²³¹ DERZI, M. A. M. **Sobre a tributação nas relações de consumo...**, p. 274.

Pegue-se um exemplo comum de apuração do ICMS. Ao comprar seus produtos do atacadista, o varejista inscreve em seu livro de apuração, como crédito, todos os valores correspondentes ao ICMS que estavam destacados na nota fiscal emitida por aquele.

Ao vender suas mercadorias ao consumidor final, o varejista destacará na nota fiscal por ele emitida o valor do ICMS incluído no valor da venda e inscreverá como débito em seu livro de apuração.

Assim, leva-se *"em conta as operações ou prestações realizadas num dado período (no mais das vezes, de trinta dias). Sendo os débitos superiores aos créditos, há imposto a recolher. Do contrário, isto é, se os créditos forem maiores que os débitos, inexistente imposto a pagar, senão créditos a transferir para o próximo período de apuração"*²³².

Por conta desse princípio, mesmo quando há venda de uma série de mercadorias em valores abaixo do preço de custo, não é o sujeito passivo da obrigação tributária quem arca com o ônus econômico do tributo²³³. Isso porque, os valores por ele pagos a título de tributo, na operação anterior permanecerão inscritos como crédito para serem deduzidos dos valores devidos em operações futuras.

²³² MARTINEWSKI, C. L. **Não-cumulatividade: critério jurídico para a classificação dos tributos em diretos e indiretos.** In Revista da AJURIS n° 85, p. 151.

²³³ RABELLO FILHO, F. P. **Consideração do iss como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário,** In Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 55, p. 153.

O único que não tem direito a créditos do ICMS e do IPI é o consumidor final, razão por que *"a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo"*²³⁴.

Assim, a seletividade e a não-cumulatividade, imposições constitucionais dirigidas ao legislador do IPI e do ICMS, dão suporte jurídico de estatura superior à classificação dos tributos em diretos e indiretos.

Isso permite concluir, em adesão às palavras de Sacha Calmon Navarro COELHO²³⁵, que *"nos impostos que buscam tributar a renda consumida na aquisição de bens e serviços, tributam-se os 'agentes econômicos' visando-se, porém, à capacidade dos consumidores finais (contribuintes de fato)"*. O autor enumera, ainda, em complemento às razões acima alinhavadas, alguns princípios reitores dos referidos impostos, dentre os quais o fato de que sugerem alíquotas uniformes, repelem exonerações fiscais e vedam a repetição do indébito por quem não suportou economicamente o encargo financeiro do imposto.

Enfim, a busca da efetividade da arrecadação, que é dever imposto ao Estado como decorrência do princípio da capacidade contributiva, pode ser efetivada com a criação de técnicas jurídicas que consistem em atribuir a sujeição passiva tributária a pessoas distintas daquelas que exteriorizam a riqueza de cuja parcela o Estado pretende ver transferida para seus domínios.

²³⁴ DERZI, M. A. M. **Sobre a tributação nas relações de consumo...**, p. 272.

²³⁵ COELHO. S. C. N. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2. ed. Belo Horizonte : Del Rey, 1999, p. 225.

Dentre essas técnicas há a substituição tributária e a repercussão jurídica. Em ambas, o sujeito passivo da obrigação, embora seja o obrigado ao pagamento do tributo, não é quem arca com o ônus econômico respectivo, o qual é arcado, no primeiro caso pelo substituído e no segundo pelo contribuinte de fato.

Embora sejam institutos distintos, a análise acurada de ambos permite avaliar de quem é a riqueza apropriada pelo Estado no seu mister de fazer como que todos contribuam para a manutenção das despesas coletivas.

3 A OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS E A CONSTITUIÇÃO

3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Nos capítulos anteriores, procurou-se demonstrar que o art. 5º, LXVII, da Constituição não permite ao legislador que faça uso da pena privativa de liberdade para sancionar qualquer conduta consistente em inadimplir, exceto quanto às exceções expressamente previstas no próprio dispositivo.

Embora não se deixe de reconhecer a existência de um desvalor ético-social que recai sobre a inadimplência, a própria Constituição pondera esse (des)valor, quando em conflito hipotético com o direito à liberdade, e procura excluir a privação da liberdade do rol das respostas estatais possíveis.

Entretanto, a proibição constitucional recai tão-somente sobre a conduta consistente em inadimplir, não abarcando as hipóteses em que a inadimplência se faça acompanhar de um conteúdo de desvalor ético-social grave que perpassa a pura e simples inadimplência.

Ainda, procurou-se analisar as duas - das características que a dívida tributária pode assumir - que normalmente ensejam a tipificação penal e sobre as quais controverte-se mais presentemente a respeito da viabilidade constitucional da tipificação.

São as hipóteses de substituição tributária e

repercussão dos tributos indiretos, institutos cuja análise pretendeu-se realizar com os olhos voltados ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Neste momento, pretende-se aprofundar a aproximação dos institutos da substituição tributária e da repercussão, com a discussão a respeito dos limites impostos ao legislador para criar tipos penais, como forma de se perquirir a respeito da viabilidade e condições da tipificação da conduta consistente em omitir, o sujeito passivo da obrigação tributária, o recolhimento dos valores devidos aos cofres públicos, bem como a respeito da compatibilidade dos tipos de omissão de recolhimento vigentes com a Constituição.

Além disso, intenta-se averiguar de que forma as considerações a respeito dos limites constitucionais impostos ao poder de eleger condutas à categoria de crimes, bem como o princípio da capacidade contributiva, informam a interpretação dos tipos penais dos arts. 168-A, do Código Penal e 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

3.2 VIABILIDADE CONSTITUCIONAL DA TIPIFICAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA POR PARTE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO E DO SUJEITO PASSIVO DE TRIBUTOS INDIRETOS

A afirmação segundo a qual a proibição constitucional de se responder à inadimplência com a privação de liberdade (penal ou civil) não vai além do conteúdo axiológico que recai sobre inadimplência única e exclusivamente considerada - num

contexto onde se busca perquirir sobre a constitucionalidade da tipificação da inadimplência por parte do substituto tributário e do sujeito passivo de tributos indiretos-, remete à consideração a respeito da existência, ou não, nessas hipóteses, de um desvalor ético-social suficientemente intenso para a tipificação, que perpassa a simples dívida.

Antes, contudo, necessário acentuar que se fosse possível tomar o art. 5º, LXVII, da Constituição no seu extremo ter-se-ia a proibição da tutela penal do patrimônio.

É que não se tem ali uma ponderação definitiva do bem jurídico liberdade, visto em contraposição ao patrimônio, como uma leitura inadvertida poderia levar a crer.

Aliás, é um equívoco pretender solucionar abstratamente um "conflito" entre direitos fundamentais - no caso os direitos à liberdade e à propriedade - sem o referencial de uma situação de conflito concreto, ainda que hipotético. Isso porque a restrição dos direitos fundamentais é algo externo a eles, não lhes sendo própria a possibilidade de restrição²³⁶. A restrição dos direitos fundamentais decorre apenas da necessidade concreta de torná-los compatíveis com outros preceitos constitucionais.

Dessa forma, não se pode dizer, abstratamente, que o direito à liberdade de expressão se sobrepõe ao direito à honra, nem que o direito à intimidade se sobrepõe ao direito à informação. Tais direitos abstratamente considerados não estão em conflito. O conflito só vai existir diante de uma situação

²³⁶ SCHÄFER, J. G. Op. cit., p. 62.

identificável, ainda que por hipótese, ante a qual um deles cede espaço ao outro para a possibilitar a convivência de ambos.

Assim, embora hipoteticamente falando, mas trazendo a questão para um plano mais concreto, pode-se dizer que o direito à informação cede espaço ao direito à intimidade, numa hipótese em que alguém famoso é fotografado nu, no refúgio de seu lar, com o uso de teleobjetivas, quando se perquire a respeito da juridicidade da publicação de uma fotografia desse jaez num periódico qualquer sem o consentimento da pessoa fotografada.

Nessa linha, a Constituição, quando em seu art. 5º, LXVII, em tarefa de ponderação abstrata de direitos fundamentais, estabelece que não haverá prisão por dívidas, não está, senão, dando prevalência a um direito fundamental (a liberdade) sobre outro (patrimônio), na específica hipótese da tutela da recomposição patrimonial²³⁷.

Não se trata da determinação de uma hierarquia que possa servir para todas as hipóteses em que, eventualmente, liberdade e propriedade possam entrar em rota de colisão.

Fosse de outro modo, ou seja, se a liberdade tivesse sido elevada à posição de bem jurídico hierarquicamente superior, com a característica da intangibilidade sempre que

²³⁷ É nesse sentido, portanto, segundo se entende no presente trabalho, que as palavras de Marcelo Lima GUERRA devem ser compreendidas, quando analisa o art. 5º, LXVII, da CR, sem grifos no original, nos seguintes termos: "*proibindo a prisão civil por dívida, o **Constituinte sobrepôs a liberdade ao patrimônio.** Reconheceu-se, portanto, que **a tutela da recomposição patrimonial não deve ser buscada com o sacrifício da liberdade pessoal***" (GUERRA, M. L. Op. cit., p. 41).

colocada em conflito com questões ligadas ao patrimônio, a tutela penal deste último estaria vedada.

Diante dos termos do art. 5º, LXVII, da Constituição, portanto, chega-se apenas à conclusão segundo a qual não está o legislador autorizado a tipificar uma conduta cujo desvalor ético-social restrinja-se à inadimplência. Em simples palavras, não se pode tipificar a conduta pura e simples de inadimplir.

Isso não significa, em absoluto, que condutas situadas no entorno da inadimplência, desde que sobre elas recaia um desvalor ético-social intenso, não possam ser objeto de tipificação.

Tome-se o exemplo do art. 176, do Código Penal, o qual tipifica, sob a rubrica de "outras fraudes", a conduta consistente em *"tomar refeição em restaurante, alojar-se em hotel ou utilizar-se de meio de transporte sem dispor de recursos para efetuar o pagamento"*.

Poder-se-ia, apressadamente, dizer que há aí a tipificação de uma conduta consistente em inadimplir uma dívida.

A análise mais atenta, nada obstante, infirma essa idéia inicial. Tanto é assim que, se alguém deixar de efetuar o pagamento pelos serviços tomados em um restaurante, embora disponha de recursos para efetuá-lo não incide no tipo, mesmo estando inadimplente.

O desvalor ético-social considerado para a tipificação não recai sobre a inadimplência em si, apesar de o patrimônio

ser o bem jurídico tutelado, mas sim, recai sobre o fato de o agente não ter recursos para efetuar o pagamento, quando resolve usufruir dos serviços.

É que nas hipóteses consideradas no tipo do art. 176, do Código Penal, quais sejam, serviços de transporte, hospedagem e alimentação, a praxe consagrou que o pagamento é feito após o consumo do serviço prestado. É depois de tomada a refeição, usualmente, que o comerciante exige o preço correspondente.

Por outro lado, é igualmente uma convenção social que o prestador dos serviços não questione o seu tomador a respeito da disponibilidade de recursos antes de prestá-lo. Estabelece-se, assim, uma comunicação implícita entre o tomador desse tipo de serviço e o seu prestador, consistente na crença por parte de quem presta o serviço, de que quem o está tomando, o faz porque pretende e dispõe de meios para pagar o preço correspondente.

Assim, quem se aproveita dessa crença advinda da forma como usualmente as coisas se passam, quando está diante da prestação de serviços de transporte, alimentação e hospedagem e quebra essa relação de confiança, na verdade, não deixa de "manter em erro"²³⁸ o responsável pelo estabelecimento comercial²³⁹.

²³⁸ Recorde-se que a manutenção de alguém em erro como forma de obter vantagem indevida é um das modalidades de execução do crime de estelionato, previsto no art. 171, do Código Penal.

²³⁹ NORONHA, E. M. **Direito penal**. v. 2. 16. ed. São Paulo : Saraiva, 1980, p. 476.

O legislador considerou, dessa forma, o desvalor ético-social consistente em manter o comerciante em erro, acreditando que a prestação do serviço teria a contraprestação respectiva. Há, na hipótese, uma fraude que "*consiste precisamente no fato de silenciar o agente sobre a impossibilidade de pagamento*"²⁴⁰.

Não se está, portanto, punindo a inadimplência pura e simples, mas uma conduta que tem um conteúdo axiológico negativo que vai além disso, um conteúdo fraudulento.

Assentada essa premissa, resta clara a possibilidade de o legislador tipificar a conduta consistente em inadimplir, desde que ao desvalor ético-social que recai sobre a inadimplência esteja agregado um conteúdo axiológico negativo que vá além disso, e seja suficiente para ensejar a tipificação.

Nessa linha, resta perquirir a respeito de qual seria o conteúdo axiológico negativo extra que recai sobre a inadimplência do substituto tributário, bem como nas hipóteses em que o contribuinte de direito deixa de recolher tributos indiretos.

Tais hipóteses têm em comum o fato segundo o qual aquele que é eleito como sujeito passivo da obrigação tributária não é o destinatário da carga fiscal. A capacidade econômica levada em consideração no momento da instituição dos tributos não é de quem está obrigado, por lei, a pagar o

²⁴⁰ FRAGOSO, H. C. **Lições de direito penal - parte especial**. 7. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1983, p. 429.

tributo.

Quem tem, em razão do princípio constitucional da capacidade contributiva, diminuída parte de sua riqueza, também não é o sujeito passivo da obrigação tributária. Ainda, quem cumpre com seu "dever de solidariedade", o qual é uma das principais emanções do princípio da capacidade contributiva é o substituído num caso e o contribuinte de fato no outro.

Também em razão do princípio da capacidade contributiva, como restou assentado, o substituto tributário e o contribuinte de direito, nas hipóteses de tributos indiretos, só podem ser investidos na condição de sujeitos passivos se lhes for assegurada a não afetação de sua própria riqueza.

Isso porque, se assim não fosse, o legislador estaria buscando parte da riqueza de alguém estranho à riqueza cuja existência a Constituição considera relevante para permitir a instituição de tributos sobre ela.

Tal agir violaria o princípio da capacidade contributiva na medida em que, aquele ao qual foi imputado o dever de pagar o tributo estaria sendo onerado em sua própria riqueza, quando foi a exteriorização de riqueza por parte de um terceiro que ensejou a autorização constitucional para a instituição da imposição²⁴¹.

²⁴¹ A doutrina, aliás, é enfática quanto a esse aspecto. Servem de exemplo, as palavras de Geraldo ATALIBA, para quem "se não houver ressarcimento do substituto pelo substituído, de modo ágil, eficaz, imediato e expedito, o substituto estará pagando tributo cujo destinatário é outrem. Estará arcando com a carga tributária correspondente a uma capacidade econômica (revelada pelo fato

É justamente em atenção ao princípio da capacidade contributiva que se afirma a impossibilidade de se criar a figura da substituição tributária sem que haja, por parte do substituído em relação ao substituto, repita-se, uma sujeição *“quanto ao gozo do fato-signo presuntivo de riqueza. Ou seja, há não apenas uma situação de poder, mas há uma situação de poder que incide sobre aquele suposto inserido na materialidade da hipótese tributária”*²⁴².

É pressuposto, portanto, tanto da figura da substituição tributária, quanto da dos impostos indiretos - sob pena de inconstitucionalidade -, a existência de uma potestade por parte de quem está obrigado ao pagamento de tributo alheio quanto à translação da carga fiscal a quem exteriorizou a riqueza buscada pela Constituição.

Não basta, portanto, outorgar um “direito de regresso”, cujo exercício estaria dependente da prestação do substituído. É preciso que a recuperação daquilo que será despendido com o pagamento do tributo, por parte do obrigado ao pagamento, se faça sem que ninguém, quanto a isso, nada possa fazer a não ser sujeitar-se.

Diante da peculiaridade dessas técnicas de tributação, que por um lado impõem ao sujeito passivo da obrigação tributária o pagamento de um tributo que incide sobre riqueza alheia e, por outro, lhe concede uma potestade de diminuir essa mesma riqueza alheia em razão daquela obrigação, é que o

imponível) que não revelou, e que portanto, somente a outrem (e não a ele) poderia ser imputada” (ATALIBA, G. Op. cit., p. 83).

²⁴² JUSTEN FILHO, M. **Sujeição...**, p. 284.

inadimplemento dessa modalidade de dívida não se compara com o inadimplemento puro e simples.

Nessas hipóteses, a inadimplência da obrigação tributária ocasiona o locupletamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, que invariavelmente transfere o ônus econômico do tributo para o substituído, ou para o contribuinte de fato conforme o caso, e não recolhe o valor correspondente aos cofres públicos.

Essa locupletação se traduz, portanto, num desvalor ético-social suficiente, que perpassa o simples inadimplemento de dívida, justificando a eleição dessa conduta à categoria de crime.

Com efeito, a inadimplência não está aí considerada isoladamente, mas aliada ao enriquecimento sem causa ocasionado pela imposição do ônus econômico a outrem, justamente em razão dessa mesma obrigação inadimplida.

Não é, então, um caso de tipificação de inadimplemento puro e simples, mas um caso que contempla o inadimplemento aliado ao desvalor ético-social que recai sobre o locupletamento decorrente da repercussão econômica que o tributo tem sobre o patrimônio do destinatário constitucional da imposição e não sobre o patrimônio de quem está na posição de sujeito passivo.

Do ponto de vista axiológico, mas apenas do ponto de vista axiológico, a conduta é equivalente à apropriação indébita e ao furto simples, pois em todos esses casos há o enriquecimento do sujeito ativo do crime em detrimento da

diminuição patrimonial de alguém, sem que este último nada possa fazer para impedir o desfalque.

Talvez isso explique a histórica, mas equivocada, assimilação da conduta consistente em inadimplir a obrigação tributária nas situações de substituição tributária e de tributos indiretos com o crime de apropriação indébita.

Ocorre que o princípio da taxatividade, corolário penal do princípio da legalidade, exige do legislador a descrição pormenorizada da conduta incriminada²⁴³. Dessa forma, embora seja possível vislumbrar no plano axiológico uma perfeita identidade entre as condutas típicas do roubo simples²⁴⁴ e da extorsão simples²⁴⁵, no plano da realidade fenomênica, a forma como fisicamente as condutas são executadas é diversa, de modo que se exige do legislador, em atenção ao princípio da taxatividade, uma descrição que contemple essa diferença sob pena de não ser possível o exercício do poder punitivo numa dada situação concreta.

Afinal, o princípio da proibição da incriminação pela analogia, também corolário do da legalidade, impede a aplicação de uma sanção com base, apenas, na identidade

²⁴³ Art. 5º, XXXIX, da CR, sem grifos no original: “não há crime sem lei anterior que o **defina**, nem pena sem prévia cominação legal”.

²⁴⁴ Art. 157, do CP: “Subtrair coisa móvel alheia, para si ou para outrem, mediante grave ameaça ou violência a pessoa, ou depois de havê-la, por qualquer meio, reduzido à impossibilidade de resistência: Pena - reclusão, de quatro a dez anos, e multa”.

²⁴⁵ Art. 158, do CP: “Constranger alguém, mediante violência ou grave ameaça, e com o intuito de obter para si ou para outrem indevida vantagem econômica, a fazer, tolerar que se faça ou deixar fazer alguma coisa: Pena - reclusão, de quatro a dez anos, e multa”.

axiológica da conduta praticada com aquela prevista em lei.

Seja como for, o fato de estar justificada pela locupletação, não significa que o legislador e, por extensão o aplicador, sejam livres na construção e interpretação de tipo penal que contemple a incriminação do inadimplemento de dívida tributária nessas situações.

É que a razão justificadora da tipificação não pode deixar de ser levada em consideração por ocasião da elaboração do dispositivo e de sua interpretação, sob pena de se subverter a ordem valorativa contemplada na Constituição.

Afinal, somente "o pleno conhecimento dos valores penais consagrados na Constituição tratará de concretizá-los não somente no nível legislativo, como também no das decisões judiciais"²⁴⁶.

3.2.1 Análise da (in)constitucionalidade do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.

Diante do que foi acima exposto, ganha importância a análise da compatibilidade do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90²⁴⁷ e do art. 168-A²⁴⁸, do Código Penal com a

²⁴⁶ RAMOS, J. G. G. **A inconstitucionalidade do direito penal do terror**. Curitiba : Juruá, 1991, p. 51.

²⁴⁷ Art. 2º, da Lei nº 8.137/90: "Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (...) II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos (...) Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa".

Constituição.

A questão vem sendo debatida na doutrina sob diversos enfoques. Um deles já foi acima abordado, o qual parte de uma interpretação enunciativa, fundada no argumento "a contrario", sobre o adjetivo "civil" que qualifica o substantivo "prisão", constantes da redação do art. 5º, LXVII, da Constituição.

Diante disso, os tipos mencionados não seriam inconstitucionais porque estabeleceriam uma prisão penal pelo não pagamento de uma dívida. Como o que estaria proibido pela Constituição é a prisão civil por dívidas, a qual não se confunde com prisão penal, nada haveria de inconstitucional nos tipos acima²⁴⁹.

Os equívocos concernentes a esse raciocínio foram analisados por ocasião da interpretação do art. 5º, LXVII, da Constituição em capítulo precedente.

Sob um outro enfoque, há quem sustente serem inconstitucionais os tipos em tela, na medida em que estaria

²⁴⁸ Art. 168-A, do Código Penal (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. § 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".

²⁴⁹ Nesse sentido: ANDRADE FILHO, E. O. Op. cit., p. 139; DECOMAIN, P. R. Op. cit., p. 94; EISELE, A. Op. cit., p. 148; SILVA, J. G. Op. cit., p. 34; e, ainda, embora com argumentos adicionais: BALTAZAR JÚNIOR, J. P. Op. cit., p. 184.

vedada pelo art. 5º, LXVII, da Constituição, toda e qualquer prisão, sob o pressuposto do inadimplemento, seja a natureza da prisão civil, seja penal.

Assim, por exemplo, Clèmerson Merlin CLÈVE concluiu, na vigência do revogado art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90²⁵⁰ - cuja redação, em sua essência e naquilo que importa ao presente não dista da do art. 168-A, do Código Penal -, que referido dispositivo "*ao instituir crime omissivo próprio (mera conduta) consistente no não-recolhimento a tempo de quantia deduzida a título de incidência de contribuição previdenciária, ofendeu o núcleo essencial do direito de não-sujeição à privação de liberdade por dívidas plasmado na Constituição*"²⁵¹.

Da mesma forma, Sílvio DOBROWOLSKI considerou inconstitucionais o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e o art. 95, "d", da Lei nº 8.212/91 diante da "*impossibilidade de equiparação a apropriação indébita, e além de ser descabido que a lei ordinária venha distorcer conceitos estabelecidos em norma de hierarquia superior, conforme previsão constitucional, as omissões de recolhimento sob exame configuram, com certeza, crimes de mera dívida. Por isso, os dispositivos que as instituem devem ser tidos como contrários*

²⁵⁰ Art. 95, "d", da Lei nº 8.212/90: "*Constitui crime: (...) d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público*".

²⁵¹ CLÈVE, C. M. Op. cit., p. 531.

ao preceito constitucional do artigo 5º, inciso LXVII”²⁵².

Além disso, há quem, como Hugo de Brito MACHADO, sustente que “a norma da Constituição que proíbe a prisão civil por dívida protege o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito. Isso não quer dizer que o direito de receber um crédito restou sem proteção jurídica. Quer dizer que essa proteção não pode chegar ao ponto de sacrificar a liberdade corporal, a liberdade de ir e vir”²⁵³, para depois concluir que a vontade de apropriar-se é elemento essencial dos tipos, sob pena de se ter mero inadimplemento de dívida.

Assim, esclarece que “se as normas que dizem ser crime o não recolhimento de tributos nos prazos legais criam tipo novo, diverso da apropriação indébita, são inconstitucionais, porque afrontam a proibição de prisão por dívida. Se apenas explicitam que esse não recolhimento configura o tipo do art. 168 do Código Penal, sua aplicação somente há de se dar quando presentes todos os elementos daquele tipo, entre os quais o dolo específico, a vontade consciente de fazer próprio o dinheiro do fisco”²⁵⁴.

O que se vê do que foi acima relatado - a respeito da relação dos tipos dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art.

²⁵² DOBROWOLSKI, S. **Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições - aspectos constitucionais**. In *Novos Estudos Jurídicos - Revista Semestral do Curso de Mestrado em Ciências Jurídicas da UNIVALI nº 4*, p. 12.

²⁵³ MACHADO, H. B. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo : Atlas, 2002, p. 22.

²⁵⁴ MACHADO, H. B. **Estudos...**, p. 28.

168-A, do Código Penal com a Constituição da República - é que a doutrina se divide em três vertentes que podem ser assim resumidas: (i) a primeira, que sustenta não haver incompatibilidade dos tipos referidos com a Constituição, pois a interpretam como se vedasse apenas a prisão civil por dívidas e não a prisão penal; (ii) a segunda que sustenta serem inconstitucionais os tipos em comento, uma vez que a Constituição não se restringe a proibir prisão civil por dívida, mas proíbe toda e qualquer privação de liberdade por dívida; (iii) e a terceira, que considera contida na Constituição a proibição de toda e qualquer prisão por dívida, mas interpreta que tais tipos, no seu aspecto subjetivo, exigem a presença de um especial fim de agir, consistente na intenção manifestada pelo agente de apropriar-se dos valores não repassados para o fisco.

Importa fazer menção, ainda, a uma corrente que, embora sem fazer referência aos valores constitucionais, mas certamente não os desconsiderando, com ênfase no direito infraconstitucional, interpreta os tipos referidos concluindo ser indispensável a presença da intenção por parte do agente de se apropriar dos valores descontados cobrados ou arrecadados.

Nessa linha, Cezar Roberto BITENCOURT, ao comentar o art. 168-A, do Código Penal defende que, por ser o crime 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 se apossa com a intenção de não restituí-*

los”²⁵⁵.

Da mesma forma, Roque Antonio CARRAZA sustentou, ao analisar o revogado art. 95, “d”, da Lei nº 8.212/91, que embora não se possa desconhecer as diferenças entre esse tipo e o de apropriação indébita do art. 168, do Código Penal, “o não recolhimento, nas condições apontadas, das contribuições previdenciárias, foi, por meio de uma ficção, equiparado à apropriação indébita”, de modo que considerou exigível, para a configuração do referido tipo, a presença dos elementos indispensáveis à configuração do delito de apropriação indébita²⁵⁶.

Vê-se, do narrado acima, que a divergência entre a segunda e a terceira corrente reside, basicamente, na viabilidade de se interpretar os tipos em comento de forma a se exigir para a configuração dos respectivos crimes o especial fim de agir, consistente da intenção de se apropriar nos valores não repassados.

Ambas não vislumbram na Constituição autorização para a tipificação da dívida, pura e simplesmente considerada.

Assim, a que considera inconstitucionais os referidos tipos - por entender não ser possível neles vislumbrar a exigência de um *animus rem sibi habendi* -, parte do

²⁵⁵ BITENCOURT, C. R. **Tratado de direito penal - parte especial**. 3v., São Paulo : Saraiva, 2003, p. 255.

²⁵⁶ CARRAZA, R. A. **A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados e não recolhidas no prazo legal - questões conexas**. In Revista dos Tribunais, nº 728, p. 435-436.

pressuposto de que os respectivos conteúdos se traduziriam na eleição de uma situação de mera inadimplência à categoria de crime, o que contrastaria com a Constituição.

Nesse sentido, Clèmerson Merlin CLÈVE sustenta que a propalada exigibilidade de um *animus rem sibi habendi* para a configuração dos tipos analisados, juntamente com as demais tentativas de suavizar os seus rigores, “nem sempre têm alcançado o Poder Judiciário. Se esses ensaios, com efeito, procuram adequar minimamente o delito aos postulados do Estado do Direito, dando uma dimensão à conduta censurada que está além do simples inadimplemento de obrigação tributária, a verdade é que por vezes, com efeito, esbarram nos limites estabelecidos pela redação dos dispositivos tipificadores da conduta delituosa”²⁵⁷.

Da mesma forma, Sílvio DOBROWOLSKI sustenta que “se a única interpretação possível para compatibilizar a norma com a Constituição contrariar o sentido inequívoco que o Poder Legislativo lhe pretendeu dar, não se pode aplicar o princípio da interpretação conforme a Constituição” concluindo que “o legislador das Leis 8.137/90 e 8.212/91 não pretendeu inserir na figura típica sob questionamento, o *animus rem sibi habendi*. A leitura do dispositivo convence tratar-se de tipo omissivo, consubstanciado, simplesmente, pelo não recolhimento”²⁵⁸.

Ingressando na análise das distintas formas de encarar

²⁵⁷ CLÈVE, C. M. Op. cit., p. 508.

²⁵⁸ DOBROWOLSKI, S. Op. cit., p. 9-10.

a questão, deixou-se assentado, já no primeiro capítulo, as razões pelas quais não se entende possível compatibilizar com a Constituição uma interpretação que conduza a assimilar os tipos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e do art. 168-A, do Código Penal às hipóteses de pura e simples inadimplência.

Importa, então, perquirir a respeito da viabilidade de se interpretar os tipos em análise de modo a descortinar neles um elemento que os afaste da situação de incriminação de uma situação de simples inadimplência tributária.

Para tanto, já que a afirmação segundo a qual não é possível a tipificação da inadimplência está fundada num óbice de estatura constitucional, a investigação passa, necessariamente, pela análise dos limites e possibilidades da técnica de interpretação conforme a Constituição.

3.2.2 A técnica da interpretação conforme a Constituição e sua aplicabilidade para a compreensão do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.

A técnica da interpretação conforme a Constituição é, simultaneamente, método hermenêutico e mecanismo de controle da constitucionalidade dos atos normativos.

Nesse sentido, Luís Roberto BARROSO decompõe o processo de interpretação conforme a Constituição, para fins didáticos, considerando que se trata *"da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em*

meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita. 2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto. 3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziriam a resultado contrastante com a Constituição. 4) Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada norma legal”²⁵⁹.

Tem-se, portanto, como pressuposto da concepção da interpretação conforme a Constituição, a impossibilidade de assimilação entre o texto da lei e a norma dele extraível pela via da interpretação, de modo que “não é estranhável e nem raro que, em face de um caso concreto ou mesmo no plano abstrato, seja possível obter diversas normas como fruto de interpretação de uma regra”²⁶⁰.

Afinal, como já se teve a oportunidade de salientar²⁶¹, a lei, em si, “não é primacialmente uma actividade, nem uma regra, mas um texto ou uma fórmula, de certa maneira qualificados. Lei é um texto significativo de uma ou mais regras jurídicas, emanado, com observância das formas

²⁵⁹ BARROSO, L. R. **Interpretação e aplicação da constituição - fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5. ed., São Paulo : Saraiva, 2003, p. 189.

²⁶⁰ SCHIER, P. R. **Filtragem...**, p. 131-132.

²⁶¹ OLIVEIRA, R. R. Op. cit., p. 102-106.

eventualmente estabelecidas, da autoridade competente para pautar critérios normativos de solução de casos concretos"²⁶².

Partindo-se dessa concepção que identifica a lei com o texto a ser interpretado, faz-se necessário explicitar, como o fizeram José Joaquim Gomes CANOTILHO e Vital MOREIRA, a diferença entre o texto e a norma, asseverando que "o ponto de partida para evitar a confusão lexical existente neste terreno terá de basear-se na distinção rigorosa entre o preceito ("disposição", "formulação", "texto", "forma lingüística") e a norma (regra ou regras jurídicas nele contidas). Designar-se-á por "disposição" ou "preceito" o simples enunciado de um texto ou documento normativo; por "norma" o significado jurídico normativo do enunciado lingüístico. A disposição, preceito ou enunciado lingüístico é o objeto de interpretação; a norma é o produto da interpretação"²⁶³.

Mais precisas são as palavras de Franco CORDERO, para quem "nessuno, con gli occhi aperti, crede più all'identità testo-norma, illusoriamente asserita dagli illuministi devoti alla 'Loi' e relativa mitologia, o alle fiabe spacciate dall'Ecole de l'exégèse sull'ermeutica-scienza esatta: da una formula escono tante norme quante sono le teste dissidenti; finchè non sopravvenga un fatto abrogativo, i testi durano immobili ma il senso muta e correlativamente variano le norme, nel tempo e nello spazio (...). Il testo è un fatto grafico.

²⁶² ASCENSÃO, J. O. Op. cit., p. 233. Esclareça-se que o autor toma como sinônimas as expressões regra jurídica e norma jurídica. Op. cit., p. 6.

²⁶³ MOREIRA, V. & CANOTILHO, J. J. G. Op. cit., p. 47.

Le norme sono prodotti mentali”²⁶⁴.

Nesse sentido, o fato gráfico (o texto que pode ser uma lei, um decreto legislativo, uma medida provisória ou a própria Constituição), traz em si uma série de preceitos. Deles, por meio dos métodos de interpretação, o intérprete extrai as normas que serão aplicadas aos casos concretos.

A norma jurídica é, enfim, “o resultado da tarefa interpretativa. Vale dizer: o significado da norma é produzido pelo intérprete. Por isso dizemos que as disposições, os enunciados, os textos, nada dizem; eles dizem o que os intérpretes dizem que eles dizem [Ruiz e Cárcova]”²⁶⁵.

Ainda, “podem existir normas sem enunciados, disposições ou formulações lingüísticas expressas. (...) Costumam também considerar-se normas sem enunciado (...) os princípios que não encontram expressa formulação no texto constitucional (...) mas que ressumam de várias normas ou princípios constitucionais”²⁶⁶.

Por outro lado, de um mesmo texto podem ser extraídas regras e normas distintas, conforme seu momento histórico.

²⁶⁴ CORDERO, F. **Guida alla procedura penale**. Torino: UTET, 1986. p. 17-18. Tradução: “Ninguém, com os olhos abertos, acredita mais na identidade texto-norma, ilusoriamente afirmada pelos iluministas devotos à ‘Loi’ e a relativa mitologia, ou fábulas difundidas pelas Escolas de exegese sobre a hermenêutica-ciência exata: a partir de uma fórmula nascem tantas normas quanto são as cabeças dissidentes; enquanto não sobrevenha um fato ab-rogativo, os textos continuam imutáveis mas o sentido muda e correlativamente variam as normas no tempo e no espaço (...) O texto é um fato gráfico. As normas são produtos mentais”.

²⁶⁵ GRAU, E. R. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo : Malheiros, 2002, p. 17.

²⁶⁶ CANOTILHO, J. J. & MOREIRA, Vital. op. cit., p. 48.

Nesse sentido, Luiz Alberto MACHADO, quando ainda vigia a redação original do Código Penal no tocante a alguns dos crimes contra os costumes, exemplificava, em atividade típica de interpretação evolutiva, com *"o conceito de mulher honesta, sensivelmente diferente da época da promulgação do Código Penal de 1940, ainda vigente quanto à parte especial, e de hoje"*²⁶⁷.

Vê-se portanto, que é da atividade interpretativa que se constrói a norma jurídica, razão pela qual é a norma extraída do texto que se aplica ao caso concreto.

José de OLIVEIRA ASCENSÃO, nesse sentido, ressalta que *"a determinação da regra aplicável se não confunde com a própria aplicação. Pela primeira busca-se determinar quais regras existentes no ordenamento jurídico, através do exame do conjunto de fontes que actuam naquele ordenamento. A aplicação da regra confunde-se por vezes com esta operação, mas indevidamente. Para haver aplicação tem de se pressupor conhecida a regra, portanto a aplicação é logicamente posterior à determinação da regra"*²⁶⁸.

Em sentido contrário, quanto ao momento em que ocorrerá a aplicação da norma, Eros Roberto GRAU salienta que *"esiste, così, un'equazione tra l'interpretazione e l'applicazione. Non ci troviamo qui di fronte a due momenti distinti, bensì innanzi a una sola operazione (Marì, 1991, p. 236). Interpretazione e*

²⁶⁷ MACHADO, L. A. Op. cit., p. 53.

²⁶⁸ ASCENSÃO, J. O. op. cit, p. 341.

applicazione si sovrappongono"²⁶⁹.

Seja como for, ressalta-se da afirmação de ambos os autores citados que é a norma - produto da interpretação que tem por objeto a lei -, que será aplicada ao caso concreto, ocorra a interpretação antes ou concomitantemente à sua aplicação.

Nessa linha, cumpre ao intérprete, que constrói a norma aplicável a partir do texto, quando se depara com um texto normativo de estatura infraconstitucional com diversas possibilidades normativas, negar aplicação àquelas que se revelem contrastantes com a Constituição.

O princípio da interpretação conforme a Constituição encontra fundamento mais remotamente na teoria da separação dos poderes, o que impõe ao Poder Judiciário intervir minimamente no âmbito de decisão normativa do Poder Legislativo, de modo que não haveria sentido declarar a nulidade total do texto, se dele é possível extrair norma compatível com a Constituição²⁷⁰.

Fundamenta-se, ainda, no princípio da presunção de legitimidade dos atos estatais, conforme entendimento predominante na prática constitucional norte-americana, e no princípio da unidade do ordenamento jurídico, assentado na

²⁶⁹ GRAU, E. R. **La doppia destrutturazione del diritto**. Milano : Unicopli, 1996, p. 62. Tradução do texto: "Existe, assim, uma equação entre a interpretação e a aplicação. Não nos encontramos, aqui, defronte de dois momentos distintos, bem assim e antes de uma só operação (Mari, 1991, p. 236). Interpretação e aplicação se sobrepõem".

²⁷⁰ BARROSO, L. R. Op. cit., p. 192.

jurisprudência alemã²⁷¹.

Faz-se referência, ainda como fundamento à técnica de interpretação conforme, a "*um princípio de economia do ordenamento ou de máximo aproveitamento dos actos jurídicos*"²⁷².

Não é, todavia, ilimitada a possibilidade de uso da técnica de interpretação conforme a Constituição. Trata-se de mecanismo de salvamento de um texto que, apenas na aparência, contrasta com ordem normativa de hierarquia superior, razão pela qual não cabe ao intérprete atribuir arbitrariamente um sentido que destoe completamente da literalidade textual para adequá-lo à Constituição. Nessa última hipótese, o caminho é concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo e não o de reescrever o texto.

Do contrário, haveria interferência do Poder Judiciário na competência do Poder Legislativo demarcada na Constituição.

Luís Roberto BARROSO, a esse respeito, esclarece que "*a interpretação conforme a Constituição só é legítima quando existe um espaço de decisão onde são admissíveis várias possibilidades interpretativas. Aí, embora mantida a primazia do legislador, sua manifestação é limitada, quando não adaptada pela interpretação do tribunal. Mas, naturalmente, não é possível ao intérprete torcer o sentido das palavras nem*

²⁷¹ SCHIER, P. R. Op. cit., p. 133.

²⁷² MIRANDA, J. **Manual de direito constitucional - introdução à teoria da constituição**. 2. ed., Coimbra : Coimbra Editora, 1988, p. 233.

adulterar a clara intenção do legislador” ²⁷³.

Da mesma forma, Gilmar Ferreira MENDES é enfático ao salientar que *“a interpretação conforme à Constituição é, por isso, apenas admissível se não configurar violência contra a expressão literal do texto e não alterar o significado do texto normativo, com mudança radical da própria concepção original do legislador”* ²⁷⁴.

Essas limitações à utilização da técnica de interpretação conforme, certamente, são a razão que animam a conclusão pela inconstitucionalidade do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168-A, do Código Penal.

Isso porque, efetivamente, é incompatível com a estrutura dos tipos contidos dos referidos dispositivos a exigência de um *animus rem sibi habendi*, enquanto elemento subjetivo do tipo distinto do dolo.

Exigir uma intenção específica de se apropriar dos valores descontados ou cobrados por parte do sujeito passivo da obrigação tributária - nas hipóteses de substituição e repercussão de tributos indiretos -, sob o pretexto de realizar uma interpretação conforme a Constituição, configuraria em verdade, subversão do sentido textual dos tipos.

A questão resta melhor esclarecida quando se trabalha com uma tripla distinção entre texto, regra e norma, como faz

²⁷³ BARROSO, L. R. Op. cit., p. 192.

²⁷⁴ MENDES, G. F. **Jurisdição constitucional - o controle abstrato de normas no brasil e na alemanha**. 4. ed. São Paulo : Saraiva, 2004, p. 319.

Jacinto Nelson de Miranda COUTINHO²⁷⁵, para quem a norma é produto da interpretação e portanto, construída pelo intérprete. Já a regra é critério de valor expresso no texto, uma vez que *"as palavras da lei, porém, não são desprovidas de um valor que já antes se aceitava, razão por que foram utilizadas - em detrimento de outras -, sempre na doce ilusão de terem a capacidade de segurar o sentido"*. Com isso, explicam-se as decisões *contra legem*, as quais são *"a prova cabal de que o texto e a regra não aprisionam o sentido"*. Entretanto, esclarece, que *"a norma criada, porém, não pode dizer qualquer coisa, quiçá em uma bela conclusão metafísica. Há, todavia, de se ter um marco onde a assertiva não seja tão-só retórica"*.

Sob essa ótica, não seria possível realizar uma interpretação conforme a Constituição, pois a exigência de *animus rem sibi habendi*, contrasta frontalmente a regra contida nos textos dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e 168-A, do Código Penal.

Para se chegar a essa conclusão, nada obstante, necessário se faz analisar mais detidamente a estrutura gramatical desses tipos.

3.2.3 O *animus rem sibi habendi* e os tipos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.

²⁷⁵ COUTINHO, J. N. M. **Dogmática crítica e limites lingüísticos da lei**. In Diálogos Constitucionais: direito, neoliberalismo e desenvolvimento em países periféricos. Rio de Janeiro : Renovar, 2006, p. 229-231.

A equiparação legal dos diversos crimes, que historicamente se sucederam²⁷⁶, de omissão de recolhimento de tributos descontados ou cobrados de terceiros pelo sujeito passivo da obrigação tributária, com o crime de apropriação indébita, hoje previsto no art. 168, do Código Penal, já faz parte da tradição jurídica brasileira.

Luiz Regis PRADO noticia que o art. 5º, do Decreto-lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937 já determinava que incorreria nas penas do art. 331, da Consolidação das Leis Penais, o empregador que retivesse as contribuições de seus empregados e não as recolhesse no prazo legal, em época em que o delito de apropriação indébita sequer era tratado como delito autônomo em relação ao furto, embora a redação do tipo correspondesse à que hoje consta do art. 168, do Código Penal²⁷⁷.

Assim, pode-se relacionar uma série de dispositivos normativos que, de uma forma ou outra, realizaram a equiparação entre a omissão de recolhimento e o crime previsto no art. 168, do Código Penal. Dentre eles, exemplificativamente, cita-se a Lei nº 3.807/60²⁷⁸, a Lei nº

²⁷⁶ Para uma análise da evolução legislativa da omissão de recolhimento e a equiparação com o crime de apropriação indébita: RIOS, R. S. **Tutela penal da seguridade social**. São Paulo : Dialética, 2001, p. 25-31.

²⁷⁷ PRADO, L. R. **Curso de direito penal brasileiro**. v 2, 4. ed. São Paulo : RT, 2005, p. 539.

²⁷⁸ Art 86. Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

4.357/64²⁷⁹ e o Decreto-lei n° 326/67²⁸⁰.

Somente com a entrada em vigor da Lei n° 8.137/90, que, em seu art. 2°, II, tipificou a omissão de recolhimento de tributo descontado ou cobrado sem fazer qualquer menção à apropriação indébita, é que se rompeu com essa tradição, o que foi mantido pela Lei n° 8.212/91, a qual especializou a conduta para a tutela dos valores devidos à seguridade social²⁸¹.

Posteriormente, com a entrada em vigor da Lei n° 9.983/2000, que inseriu o art. 168-A no Código Penal sob a rubrica "apropriação indébita previdenciária" e revogou o art. 95, da Lei n° 8.212/91, novamente o legislador trouxe à baila a discussão a respeito da procedência ou não da equiparação da

²⁷⁹ Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais: a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos; b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia; c) do valor do Imposto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

²⁸⁰ Art 2°. A utilização do produto da cobrança do imposto sôbre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma salvo se pago o débito espontâneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.

²⁸¹ 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.

omissão de recolhimento de tributos descontados com a apropriação indébita.

Não vêm de hoje as críticas ao comportamento incongruente por parte do legislador de identificar condutas que, nas palavras de Manoel Pedro PIMENTEL, "*não guardam senão remota aparência de igualdade*"²⁸².

Antes disso, Araçari Leite CAVALCANTI já pontuava as diferenças entre a apropriação indébita do art. 168, do Código Penal com aquela dos artigos 86, da Lei nº 3.807/60 e 11, da Lei nº 4.357/64, esclarecendo que no "*no crime de sonegação fiscal, da realização de um ato, de uma operação ou de qualquer outro negócio jurídico, por imposição da norma de Direito Tributário, nasce para o agente uma obrigação de dar e para a Fazenda Pública o direito de receber um valor correspondente da aplicação da taxa ou alíquota (...). Deixa, assim, de retirar de seu patrimônio e acrescentá-lo ao patrimônio público, o valor do tributo devido. Enquanto no crime de apropriação indébita a coisa é entregue pelo próprio sujeito passivo do crime, ao sujeito ativo (possessor ou detentor)*"²⁸³.

Com efeito, entre apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção (art. 168, do CP) e deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de

²⁸² PIMENTEL. M. P. **Apropriação indébita por semelhança.** In Revista dos Tribunais, nº 451, p. 327.

²⁸³ CAVALCANTI. A. L. **Dos crimes de sonegação fiscal.** São Paulo : Araçari Leite, 1966, p. 203.

pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público (art. 168 - A, § 1º, I, do Código Penal), ou mesmo a conduta consistente em deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional, existe uma diferença significativa.

Isso porque, é pressuposto da ocorrência do delito de apropriação indébita (art. 168, do Código Penal) "*que o agente tenha, anteriormente à ação criminosa, a posse lícita da coisa. É precisamente tal circunstância que distingue a apropriação indébita do furto e do estelionato*"²⁸⁴. Ainda, o tipo do art. 168, do Código Penal, exige que a coisa apropriada seja alheia, em razão de elementar expressa.

Dessa forma, na apropriação indébita, o sujeito ativo do crime tem prévia posse ou detenção lícitas de uma coisa alheia, vindo a consumir-se o crime "*quando o agente inverte o título da posse, ou seja, quando muda arbitrariamente a razão de possuir a coisa, dela passando a dispor como proprietário (uti dominus), incorporando-a ao seu patrimônio*"²⁸⁵.

O *animus rem sibi habendi* ou, numa tradução livre, a intenção de ter a coisa para si, nada mais é do que o dolo, consistente na vontade consciente manifestada pelo agente de apropriar-se da coisa que está na sua posse ou detenção, mas que não lhe pertence.

²⁸⁴ FRAGOSO, H. C. Op. cit., p. 355.

²⁸⁵ Idem, p. 358.

É diversa a situação de quem deixa de recolher à previdência social contribuições descontadas de pagamentos feitos a segurados, ou mesmo quem deixa de recolher valor de tributo, cuja obrigação decorre de sua condição de substituto tributário ou contribuinte de direito, nos casos de impostos indiretos, pois não está na posse ou detenção de coisa alheia. Pode até estar na posse ou detenção do dinheiro, cuja relação jurídica tributária lhe impõe entregar aos cofres públicos, mas nem por isso se pode dizer que a coisa (o dinheiro, no caso), seja alheia. Afinal, coisa alheia, como é intuitivo, é coisa cuja propriedade pertence a outra pessoa.

Não se olvide, também nessa seara, a unidade do ordenamento jurídico. A divisão do Direito em ramos é mera ordenação didática, não sendo possível imaginar que sobre uma mesma realidade jurídica possam recair regimes jurídicos conflitantes.

Eugenio Raúl ZAFFARONI, a esse respeito, ressalta que *"el orden jurídico no puede ser un montón de normas que se desconocen entre sí, porque es precisamente un 'orden', y por ello es susceptible de una indagación científica y de una explicitación por vía analítica. De lo contrario sería el ejercicio de la arbitrariedad en la contradicción y su aspiración de orden 'ético' quedaría destruida"* ²⁸⁶.

Diante disso, não se pode desconsiderar que a

²⁸⁶ ZAFFARONI, E. R. **Tratado de derecho penal - parte general**. v 3. Buenos Aires : Ediar, 2004, p. 506.

propriedade dos bens móveis, dentre os quais se inclui o dinheiro, transmite-se pela tradição.

Essa circunstância é por mais de uma vez enfatizada no Código Civil. O artigo 1.226, estabelece que *"os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição"*.

O artigo 1.267, do Código Civil, por sua vez, que está inserto em capítulo destinado a regular a *"aquisição da propriedade móvel"* especifica que *"a propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição"*.

Antes de tudo isso, quando disciplina os negócios jurídicos, o Código Civil, por seu artigo 237, dispõe que *"até a tradição pertence ao devedor a coisa, com os seus melhoramentos e acrescidos, pelos quais poderá exigir aumento no preço; se o credor não anuir, poderá o devedor resolver a obrigação"*.

Sendo assim, o empregador que desconta do salário do empregado um valor a título de contribuição social não se torna, só por isso, mero detentor ou possuidor de coisa alheia, não perdendo a qualidade de proprietário daqueles valores. O dinheiro correspondente, ao contrário, que nunca saiu de seu patrimônio por não ter sofrido a tradição, lhe pertence ainda, e não está afetado à titularidade pública.

Ao contrário, o que se tem é a constituição de uma relação jurídica na qual o sujeito ativo do crime é o devedor, na qualidade de sujeito passivo tributário. O dinheiro

correspondente ao valor devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser considerado, em relação a ele, coisa alheia a partir do momento que ocorrer a tradição.

Dessa forma, somente pela via de uma alegoria se poderia assimilar o que se passa entre a apropriação indébita e a apropriação indébita previdenciária.

Assim, alegoricamente, poder-se-ia imaginar o empregador entregando o valor do salário bruto ao empregado, transmitido a esse, portanto, a propriedade do valor correspondente. Num segundo momento, o empregado entregaria a parcela correspondente ao valor relativo à contribuição previdenciária de volta ao empregador que, desta feita, teria uma relação de mero detentor do valor correspondente. Aí sim, como detentor, caso não entregasse o valor aos cofres previdenciários, seria sujeito ativo do crime de apropriação indébita.

Na verdade, sabe-se, não é isso que se passa. O empregador transmite a propriedade de uma quantidade de dinheiro ao empregado (o valor correspondente ao salário líquido) e permanece na qualidade de devedor do tributo descontado do salário. Enquanto não haja tradição relativamente ao valor do tributo, o sujeito passivo da obrigação tributária é quem será o proprietário da soma respectiva.

Isso vem reforçado, inclusive, em razão do fato segundo o qual, em relação a essa específica contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários, o desconto usualmente só vir a ocorrer depois de pago, ou pelo menos

depois de esgotado o prazo para o pagamento do tributo.

Com efeito, o art. 30, I, "b", da Lei nº 8.212/91 estabelece que "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 inciso 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".

Por sua vez, o artigo 459, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho estipula o prazo para pagamento dos salários devidos, dispondo que "quando o pagamento houver sido estipulado por mês, deverá ser efetuado, o mais tardar, até o quinto dia útil do mês subsequente ao vencido".

Dessume-se, pois, que o prazo para pagar o tributo "descontado" encerra-se no segundo dia útil do mês seguinte ao da competência, enquanto que o prazo para pagar os salários dos empregados termina no quinto dia útil do mesmo mês.

O que se tem, então, é uma situação onde o desconto pode, pela conjugação das disposições acima transcritas, ocorrer apenas depois de decorrido o prazo para o pagamento do tributo, o que significa dizer que ele nada tem de físico.

Em verdade, o desconto é meramente contábil, tanto assim que é presumido pelo § 5º, do artigo 33, da Lei 8.212/90, o qual estabelece que *"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"*.

Mesmo quando se está diante da situação do contribuinte de direito, relativamente aos tributos indiretos, não se pode sustentar a identidade dos tipos referidos com a apropriação indébita.

Ao contrário do que poderia sugerir, por exemplo, no caso do IPI, o valor que vai destacado na nota, que está incluído no preço do produto adquirido pelo consumidor (contribuinte de direito) não é necessariamente o valor ao qual estará obrigado, o sujeito passivo da relação tributária, recolher aos cofres públicos.

Isso porque, em razão do princípio da não-cumulatividade, a forma de apuração dos valores a pagar em relação a esses impostos se dá pela via da escrituração de créditos e débitos, restando a pagar, na periodicidade estabelecida, o valor consistente na diferença entre a soma dos valores pagos em operações anteriores (créditos) e a soma dos valores destacados nas notas fiscais (débitos).

Caso, num determinado mês, por ter, por exemplo, reforçado seu estoque de matéria-prima, um industrial apurar mais créditos do que débitos, nada obstante tenha destacado

nas diversas notas fiscais valores relativos ao imposto em questão, nada terá de recolher aos cofres públicos.

Não há, portanto, necessária identidade entre os valores suportados e pagos por um dado contribuinte de fato e os valores que o contribuinte de direito deverá recolher aos cofres públicos.

É certo que são esses últimos, conjuntamente considerados, os que sofrem os ônus do tributo - até porque os créditos excedentes apurados em um determinado mês se transferem para o subsequente -, mas não há uma relação direta entre valores de modo que se possa ver na conduta do contribuinte de direito a qualidade de detentor ou possuidor, em nome alheio, do dinheiro "cobrado" do contribuinte de fato.

Nessa linha, o "desconto", a "cobrança", a "arrecadação", que constituem elementos dos tipos, não passam do repasse - àquele que exteriorizou a riqueza buscada pela Constituição, em razão da presunção decorrente do princípio da capacidade contributiva -, do ônus econômico do tributo.

Dessa forma, não tem qualquer sentido confundir os crimes previstos no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e no art. 168 - A, do Código Penal com a apropriação indébita, não podendo se fazer uma equiparação das disciplinas jurídicas.

Nem mesmo a infeliz rubrica escolhida para o tipo do art. 168-A, do Código Penal, qual seja "apropriação indébita previdenciária" tem o condão de modificar essa conclusão.

Até porque, não é o rótulo empregado a um instituto que vai alterar-lhe a essência. Fosse assim, a imunidade do art.

195, § 7º, da Constituição da República não passaria de mera isenção²⁸⁷.

Afinal, caso legislador tivesse denominado o art. 168-A de homicídio previdenciário, mantendo a mesma redação atual, ninguém advogaria a necessidade da presença do *animus necandi* para a configuração desse crime.

Nesse passo, forçoso concluir que é incompatível com a redação do tipo do art. 168-A, do Código Penal a pretensão de exigir a presença de *animus rem sibe habendi* a nortear a conduta do agente para a configuração da respectiva tipicidade subjetiva²⁸⁸.

Também não socorre a conclusão da qual aqui se dissente a alegação de que houve uma equiparação fictícia das figuras delitivas comparadas, em razão da escolha da rubrica, o que tornaria obrigatório vislumbrar na apropriação indébita previdenciária todos os elementos da apropriação indébita.

Tal argumento, embora engenhoso, já que, efetivamente, o direito por vezes cria suas próprias realidades, se correto fosse, teria de conviver com uma interpretação dos tipos em análise que exigiriam, do sujeito passivo da obrigação tributária, a manifestação da intenção de se apropriar de um valor que lhe pertence, tendo em vista que a tradição não

²⁸⁷ Art. 195, § 7º, da CR: "São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

²⁸⁸ Nesse sentido: EISELE, A. Op. cit., p. 111 e RIOS, R. S. Op. cit., p. 35.

teria se operado quando do momento consumativo desses crimes.

A única semelhança capaz de aproximar as duas figuras delitivas situa-se no plano axiológico. Como se disse, a conduta é equivalente à apropriação indébita e ao furto simples, pois em todos esses casos há o enriquecimento do sujeito ativo do crime em detrimento do patrimônio de outrem, sem que este último nada possa fazer para impedir o desfalque.

Nada obstante, o princípio da legalidade penal está longe de permitir a equiparação de condutas incriminadoras em razão de semelhanças axiológicas. Basta ter em mente um dos corolários mais marcantes do princípio da legalidade penal, que é o princípio da proscrição da incriminação pela analogia²⁸⁹.

Tratando-se, assim, de interpretação que se situa fora das possibilidades literais do texto, não é possível, a pretexto de realizar um "salvamento da constitucionalidade" dos artigos 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal, tomá-la como legítima.

Seja como for, isso não significa que os tipos sejam inconstitucionais.

Seriam, é verdade, se a conclusão segundo a qual a exigência da intenção específica de se "apropriar" do dinheiro devido ao fisco fosse a única saída possível para a operação de salvamento da constitucionalidade dos tipos referidos, já que esta se mostra juridicamente inviável.

²⁸⁹ SCHMIDT, A. Z. **O princípio da legalidade penal no estado democrático de direito**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001, p. 183.

Ocorre que é possível vislumbrar uma interpretação que não esgarce os limites dos respectivos textos e os compatibilize com a proibição constitucional de se tipificar a pura e simples inadimplência.

3.2.4 A intenção de locupletar-se enquanto elemento subjetivo indeclinável dos tipos do art. 168-A, do Código Penal e do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90.

Em tópicos precedentes, procurou-se demonstrar que os tipos do art. 168-A, do Código Penal e do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 não podem ser interpretados como se tipificassem a inadimplência pura e simples. Do contrário, ter-se-ia a antinomia entre normas infraconstitucionais e a norma constitucional extraível do art. 5º, LXVII, da Constituição, o que se resolveria pela nulidade das normas de hierarquia inferior.

Nem mesmo o fato de o art. 7º, X, da Constituição da República enunciar, sem grifos no original, que "*são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) X- proteção do salário na forma da lei, **constituindo crime sua retenção dolosa***" é suficiente para alterar tal conclusão.

Com efeito, dentre as hipóteses fáticas abrangidas pela disciplina dos tipos do art. 168-A, do CP e art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, estão aquelas consistentes em descontar parte do salário dos empregados, a título de tributo, e deixar de

repassar o valor descontado aos cofres públicos.

Há quem sustente²⁹⁰ que estaria no art. 7º, X, da CR a permissão constitucional para a tipificação da inadimplência tributária, pelo menos no que diz respeito aos tributos que tenham por base de cálculo o salário, onde o sujeito ativo do crime seria o sujeito passivo por substituição da obrigação tributária.

O raciocínio, por indução, comportaria a idéia segundo a qual a Constituição, por permitir a tipificação da retenção dolosa do salário, igualmente permitiria a tipificação da retenção da parte do salário retida pelo empregador para entregar aos cofres públicos.

Entretanto, tal posição não se sustenta. Em primeiro lugar porque, caso aceita, serviria apenas para justificar a constitucionalidade de tais tipos quando estivesse em causa tributos descontados de parte do salário, sendo certo que a amplitude de tais tipos é maior.

Em segundo lugar, porque a teleologia da norma constitucional em questão não coincide com a da norma infraconstitucional incriminadora.

Com efeito, a exceção à regra que proíbe o Estado de avançar sobre a liberdade a pretexto de tutelar o recebimento de créditos é uma homenagem ao direito do trabalhador a receber pontualmente seu salário, que também é espécie de

²⁹⁰ José Paulo Baltazar Júnior, por exemplo, cita o art. 7º, X, da CR, em reforço aos argumentos que maneja para sustentar a constitucionalidade da tipificação da omissão de recolhimento das contribuições sociais arrecadadas. (BALTAZAR JÚNIOR, J. P. Op. cit., p. 185).

obrigação alimentar.

Em suma, também nessa situação há uma ponderação de valores fundamentais feita pelo constituinte, tendo optado por abrir uma exceção à opção inicial. Inicialmente, portanto, ponderou o constituinte entre dois valores, quais sejam, a liberdade e a tutela à recomposição patrimonial.

Optou-se, como visto, pela prevalência do direito à liberdade, que não pode ser constricto sob o pretexto de tutelar credores. O constituinte, nada obstante, abriu duas exceções no próprio art. 5º, LXVII, da CR, em razão da ponderação que fez dos valores subjacentes às hipóteses excepcionadas, que são as de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e infidelidade do depositário.

Já no art. 7º, X, da Constituição da República, o que se tem, quanto à proibição geral de prisão por dívidas, é a especificação de uma das exceções. Afinal, o salário é obrigação alimentar. A diferença está na imposição constitucional de incriminar o inadimplemento doloso do salário, de resto inexistente quanto às demais obrigações alimentares, encontrando-se o legislador em mora há mais de quinze anos. Isso, evidentemente, visando à tutela do direito do trabalhador à percepção de seu salário.

As normas penais que tipificam a omissão do recolhimento de tributos, entretanto, não visam à proteção do direito do trabalhador à percepção de seu salário, mas sim à tutela da arrecadação tributária.

De outra sorte, precedentemente, procurou-se sustentar ainda que o uso pelo Estado das técnicas de tributação consistentes em imputar a alguém diferente da pessoa que exterioriza a riqueza buscada pela Constituição, o dever de pagar tributo, em cuja hipótese de incidência esteja contemplada aquela mesma riqueza, tem por escopo dar máxima efetividade ao princípio da capacidade contributiva na sua emanção de dever, a todos imposto, de contribuir com o custeio das atividades estatais.

Não fossem essas técnicas, uma sensível parcela da população estaria, na prática, fora do rol dos que contribuem para a manutenção da *res publica*, em flagrante tolerância estatal a uma situação de desigualdade evidente.

É que a instituição de tributos sobre alguns dos índices de capacidade econômica, tais como o consumo, seria impraticável, caso a obrigação de levar o valor correspondente ao tributo aos cofres públicos fosse imputada ao próprio consumidor, razão pela qual o legislador impõe tal dever a um terceiro.

Entretanto, o mesmo princípio da capacidade contributiva, desta feita em razão de outra de suas emanções, não permite que o Estado substitua a riqueza a ser tributada, mas apenas o sujeito obrigado a levar aos cofres públicos parcela daquela riqueza. Em outras palavras, nessas hipóteses, não pode ser onerada a riqueza do sujeito passivo da obrigação, já que não é a capacidade econômica dele a que se busca atingir com a tributação.

Por essa razão, o ordenamento jurídico concede ao

sujeito ao qual atribuiu o dever de pagar tributo incidente sobre riqueza alheia, uma potestade de diminuir a riqueza alheia em razão daquela obrigação, para que possa preservar a sua própria riqueza da incidência tributária.

Nessas hipóteses, a inadimplência da obrigação tributária ocasiona o locupletamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, que invariavelmente transfere o ônus econômico do tributo para o substituído, ou para o contribuinte de fato conforme o caso, quando não recolhe o valor correspondente aos cofres públicos.

Tem-se, assim, a conjugação de dois elementos fundamentais para que se conclua pela ocorrência do locupletamento, que são a diminuição da riqueza alheia (do destinatário constitucional do tributo) imposta pelo sujeito passivo da obrigação tributária e a inadimplência dessa obrigação.

Essa locupletação, que se traduz num desvalor ético-social que perpassa aquele que recai sobre o simples inadimplemento de dívida, encontra encaixe nos tipos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.

Basta, para se chegar a tal conclusão, não se perder de vista que *"todas as normas infraconstitucionais devem ser interpretadas no sentido mais concordante com a Constituição (princípio da interpretação conforme a Constituição)"*²⁹¹.

Mais do que isso, *"toda a ordem jurídica, sob a*

²⁹¹CANOTILHO, J. J. G. & MOREIRA, V. Op. cit., p p. 45.

*perspectiva formal e material, e assim os seus procedimentos e valores, devem passar sempre e necessariamente pelo filtro axiológico da Constituição Federal, impondo, a cada momento de aplicação do Direito, uma releitura e atualização de suas normas*²⁹².

Assim, a possibilidade de se compatibilizar a vigência dos tipos do art. 168-A, do Código Penal e art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90, com a Constituição da República, mesmo sem a exigência de *animus rem sibi habendi* para a configuração da tipicidade subjetiva de ambos, reside na compreensão de elementos dos referidos tipos que têm sido, geralmente, desconsiderados pela doutrina.

Com efeito, o fato de o "desconto", a "arrecadação" ou a "cobrança", elementos constitutivos dos tipos, não serem realidades físicas, no sentido em que não há necessariamente a tradição física de dinheiro por parte do substituído, ou do contribuinte de fato, ao sujeito passivo da obrigação tributária e, portanto, serem realidades contábeis ou meramente escriturais, não significa que se possa, simplesmente, desconsiderar a existência de tais elementos nos referidos tipos, quando de sua interpretação.

Nessa linha, se é correto dizer, sob o aspecto da tipicidade objetiva, que "o arrecadar não integra a conduta. Em primeiro lugar, pela impossibilidade de se imaginar um 'descontar' em sentido físico, como acima alinhado. Em segundo

²⁹² SCHIER, P. R. **Filtragem...**, p. 104.

lugar, porque aí haveria criminalização de ato lícito. Mais que isso, é uma obrigação imposta ao agente pela legislação tributária"²⁹³, o mesmo já não pode ser dito quando se está diante da análise da tipicidade subjetiva.

É que os termos "arrecadadas", "recolhidas", "descontadas" ou "cobrados" têm todos um significado comum, consistente na designação de que os valores foram ou serão suportados, quer pelo substituto tributário, quer pelo contribuinte de fato, de modo que foi a riqueza desses últimos a que restou, ou fatalmente restará, diminuída pela incidência tributária.

Os tipos, então, trazem em sua descrição, a omissão de recolhimento do tributo devido aliada à diminuição patrimonial impingida aos destinatários constitucionais da exação, que são, nessas hipóteses, o substituído e o contribuinte de fato.

A adição dessas duas realidades típicas significa locupletamento, ou seja, diminuição da riqueza alheia, em benefício próprio.

É justamente no locupletamento que ocorre nessas situações que reside o desvalor ético-social da conduta que perpassa a simples dívida e, conseqüentemente, a inexistência de óbice constitucional para que a conduta seja considerada criminosa.

O locupletamento do sujeito passivo da obrigação

²⁹³ BALTAZAR JÚNIOR, J. P. Op. cit., p. 109-110. No mesmo sentido: EISELE, A. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo : Dialética, 2002, p. 212; RIOS, R. S. Op. cit., p. 30.

tributária, portanto, que normalmente é também o sujeito ativo dos crimes em questão, integra a objetividade desses tipos, e em razão do princípio da congruência não se pode ter como configurada a tipicidade da conduta consistente em deixar de recolher tributos descontados ou cobrados de terceiros na qualidade de sujeito passivo de obrigação tributária, sem que o agente assim se omita visando locupletar-se da diminuição da riqueza desse terceiro.

Afinal, como se sabe, "*todos los tipos dolosos exigen una congruencia entre sus aspectos objetivo y subjetivo*"²⁹⁴.

Do contrário, ter-se-ia a simples intenção de não pagar, o que não seria suficiente em face da regra do art. 5º, LXVII, da Constituição.

A intenção de locupletar-se, portanto, é elemento subjetivo dos tipos previstos no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.

²⁹⁴ ZAFFARONI, E. R. **Manual de derecho penal - parte general**. Buenos Aires : Ediar, 1991, p. 403.

CONCLUSÃO

O direito penal, por se valer, como regra, da mais grave das sanções do ordenamento jurídico é o que mais demanda legitimação e imposição de limites.

Ainda que o conceito de bem jurídico não seja fechado e capaz de permitir, com segurança, o que deva ou não ser criminalizado, trata-se de importante referencial de limitação do poder punitivo estatal.

A dignidade constitucional dos bens jurídicos passíveis de constrição pela atividade incriminadora do Estado impõe a busca, também na Constituição, de um referencial valorativo capaz de se traduzir num bem jurídico digno de tutela penal.

A intervenção estatal incriminadora encontra limites, também, na necessidade de se constatar se sobre a conduta a ser incriminada, recai um desvalor ético-social intenso.

Um direito penal democrático assenta sua legitimação, em igual medida, tanto na necessidade de proteção a bens jurídicos, como no desvalor ético-social da conduta.

Sempre que o Estado busca, mais intensamente, a proteção a bens jurídicos em detrimento da consideração do desvalor ético-social que recaia sobre a conduta a ser tipificada, tende a produzir um direito penal autoritário, o qual tende a ser um direito penal de responsabilidade objetiva.

Sempre que o Estado assenta sua atividade de incriminação com mais ênfase no desvalor ético-social da

conduta, olvidando a necessidade de proteção a bens jurídicos, tende a ser um direito penal da obediência, regulador de concepções morais, próprio dos regimes fascistas.

É legítima a tutela penal de bens jurídicos supra individuais, desde que não se perca a noção segundo a qual (i) é na Constituição que se deve buscar o referencial axiológico para a constatação de um bem-jurídico penal; (ii) os bens jurídicos penais supra-individuais, para serem legitimamente tutelados pelo direito penal, devem ser reconduzíveis à realização de direitos individuais (natureza antropocêntrica da tutela penal); (iii) não se faça confusão entre bem jurídico penal supra-individual e função estatal.

É a arrecadação tributária, vista sob seu aspecto estático e dinâmico, o bem jurídico tutelado no âmbito dos crimes fiscais.

Não é suficiente circunscrever os limites à atividade legislativa penal ao propósito de tutelar bens jurídico-penais, sendo necessário, também, perquirir a respeito dos limites impostos à valoração negativa da conduta a ser incriminada.

Usualmente, ao lado da afirmação da necessidade de tutela a um bem jurídico, aponta-se o princípio da subsidiariedade e fragmentariedade enquanto elementos limitadores da atividade estatal incriminadora.

Tais princípios, de inegável importância, não são ainda suficientes, em face da competência atribuída ao legislador para selecionar os ataques mais graves aos bens jurídicos e os

meios de proteção a eles.

Faz-se, necessário, além disso, precisar limites à atribuição de (des)valores às condutas potencialmente danosas a bens jurídicos tuteláveis pelo direito penal.

Embora a atividade legislativa de escolha de condutas violadoras ou potencialmente violadoras de bens jurídicos passíveis de eleição à categoria de crime seja pautada eminentemente por critérios políticos, também nessa seara, ao legislador, é imposto estar atento à axiologia plasmada na Constituição, para que não despreze, inverta ou subverta sua ordem valorativa.

Para a análise da viabilidade da tipificação da inadimplência, adquire importância analisar o desvalor constitucional atribuído a essa conduta.

O art. 5º, LXVII, da Constituição, segundo o qual "*não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel*" traduz-se em regra resultante da ponderação abstrata, feita pelo próprio constituinte originário, de uma antevista situação de conflito entre o direito fundamental à liberdade e os valores subjacentes à tutela da recomposição patrimonial.

Por essa razão, não são suficientes os métodos tradicionais de hermenêutica para correta compreensão da referida regra.

Ainda que se trabalhe com a hermenêutica tradicional, da regra do art. 5º, LXVII, da Constituição, não se pode dela

extrair apenas uma proibição de prisão civil (com o que estaria permitida a penal) por dívidas, uma vez que tal conclusão derivaria do uso da interpretação enunciativa, pela via do argumento "a contrario", o qual só pode ser validamente utilizado se aplicado sob uma regra de caráter excepcional.

Constatado que a vedação à prisão não é uma excepcionalidade no ordenamento constitucional, que contempla o direito à liberdade como direito fundamental, o uso da interpretação enunciativa para a compreensão dessa regra deve se dar pela via do argumento "a minori ad maius" de modo a se concluir que se a Constituição proíbe o menos, que é prisão civil por dívidas, com muito mais razão proíbe o mais, que é a prisão penal.

Seja como for, a interpretação da regra do art. 5º, LXVII, da Constituição, por se traduzir em regra resultante da ponderação abstrata de direitos fundamentais deve ser orientada aos valores nela contidos.

Dessa forma, vista sob a ótica dos valores constitucionais ponderados pela regra em análise, não há como se sustentar que não esteja também proibida pela Constituição a tipificação, com a cominação de pena privativa de liberdade, do inadimplemento de dívidas.

Quanto à conduta consistente na pura e simples inadimplência, o art. 5º, LXVII, a ela atribui um dado desvalor e desde logo veda a privação da liberdade, seja por via da prisão civil, seja pela via da prisão penal, enquanto resposta possível a essa conduta, exceto hipóteses expressas.

A consagração do princípio republicano e da solidariedade na Constituição implica na consideração de que ao lado de uma série de direitos fundamentais é possível abstrair uma série de deveres fundamentais, dentre as quais se insere o de concorrer para as despesas públicas.

É característica fundamental de um regime jurídico tributário o escopo buscado por este, qual seja, o de transferir riqueza privada para a dominialidade pública.

É fundamento do regime jurídico tributário o princípio da capacidade contributiva, o qual tem diversas emanções.

Dentre as emanções do princípio da capacidade contributiva destaca-se o dever a todos imposto de concorrer, na medida de suas possibilidades econômicas, com a manutenção do aparelho estatal, do que deriva o dever imposto ao Estado de tratar com isonomia a todos, não só abstando-se de exigir tributos que fiquem além da capacidade de cada um, mas também adotando práticas de arrecadação capazes de, com respeito aos direitos fundamentais, tornar efetiva a arrecadação, possibilitando que ela incida sobre a generalidade daqueles que exteriorizem riqueza.

Dentre as técnicas destinadas a dar efetividade à arrecadação tem-se a técnica da substituição tributária e a técnica da repercussão dos tributos indiretos.

Ambas não se confundem, embora possam ser agrupadas pela característica de haver a determinação legal a alguém de pagar tributo que visa onerar a riqueza exteriorizada por um terceiro.

O sujeito passivo do tributo, nesses casos, é detentor de uma potestade, em relação àquele cuja riqueza é tributada, no que diz respeito à fruição dessa riqueza.

O sujeito passivo do tributo, nessas hipóteses, tem assegurado o ressarcimento, à custa da riqueza alheia, do valor correspondente ao tributo que terá de pagar na qualidade de sujeito passivo da obrigação.

A realização do ressarcimento, sem o correspondente pagamento do valor do tributo, implica em locupletamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

A existência de um locupletamento, nessas hipóteses, constitui situação sobre a qual recai desvalor ético-social intenso capaz de autorizar a tipificação dessa situação porque perpassa o desvalor que recai sobre a simples inadimplência.

Os tipos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal não são inconstitucionais.

Não é conforme a Constituição interpretar os arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal como configuradores de tipos de mera omissão.

Não é viável, a pretexto de realizar interpretação conforme a constituição, exigir-se o *animus rem sibi habendi* para a configuração dos tipos dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal.

Os tipos do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90 e art. 168-A, do Código Penal exigem para sua configuração um elemento subjetivo consistente na intenção de se locupletar, por parte do sujeito ativo do crime.

Trata-se da decorrência lógica da conjugação dos elementos textuais "deixar de recolher" e "descontado" (ou "cobrado", "arrecadado", "repassado"), os quais, conjugados, traduzem-se em um locupletamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ALEXY, R. **Teoria de los derechos fundamentales**. Tradução: Ernesto Garzón Valdés. Madrid : Centro de Estudios Constitucionales. 1993.

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo : Saraiva, 4. ed., 1999.

ANDRADE FILHO, E. O. **Direito penal tributário**. 3. ed., São Paulo : Atlas, 2001.

ANDRADE, R. F. A. **O princípio da capacidade contributiva e sua aplicação diante de uma pluralidade de tributos**. In Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 36.

ANDRADE. J. C. V. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra : Almedina, 1998.

ARAÚJO. L. A. D. & SERRANO JÚNIOR, V. S. **Curso de direito constitucional**. 3. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

ARENHART, S. C. **A tutela inibitória da vida privada**. São Paulo : RT, 2000.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômacos**. 4. ed. Tradução: Mário Gama Kury, Brasília : UNB, 2001.

ASCENSÃO, J. O. **O direito - introdução e teoria geral : uma perspectiva luso-brasileira**. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1978.

ATALIBA, G. **Hipótese de incidência tributária**. 5. ed. São Paulo : Malheiros, 1997.

AZEVEDO, A. V. **Prisão civil por dívida**. 2. ed, São Paulo : RT, 2000.

BACIGALUPO, E. **Principios constitucionales de derecho penal**. Buenos Aires : Hamurabi, 1999.

BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2003.

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1993.

BALTAZAR JÚNIOR, J. P. **O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2000.

BARCELLOS, A. P. de. **Alguns parâmetros normativos para a ponderação constitucional**. In A Nova Interpretação Constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 2006.

BARROSO, L. R. **Interpretação e aplicação da constituição - fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 5. ed., São Paulo : Saraiva, 2003.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro : Editora Revan, 1999.

BECHO, R. L. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo : Dialética, 2000.

BECKER, A. A. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo : Saraiva, 1963.

BIDASOLO, M. C. **Delitos de peligro y protección de bienes jurídico-penales supraindividuales**. Valencia : Tirant lo Blanch, 1999.

BITENCOURT, C. R. **Tratado de direito penal - parte especial**. 3v., São Paulo : Saraiva, 2003.

BÖCHENFÖRDE, E. W. **Escritos sobre derechos fundamentales**. Tradução: Juan Luis Requejo Pagés e Ignacio Villaverde Menédez, Baden-Baden : Nomos Verlagsgesellschaft, 1993.

BONAVIDES, P. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo : Malheiros, 2002.

BRANDÃO, C. **Introdução ao direito penal**. Rio de Janeiro : Forense, 2002.

BUSATO, P. C. & HUAPAYA, S. M. **Introdução ao direito penal - fundamentos para um sistema penal democrático**. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2003.

CANOTILHO, J. J. G. & MOREIRA, V. **Fundamentos da constituição**. Coimbra : Coimbra, 1991.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional**. 5. ed, Coimbra : Almedina, 1991.

CARRAZA, R. A. **A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados e não recolhidas no prazo legal - questões conexas**. *In* Revista dos Tribunais, n° 728.

CARRAZA. R. A. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo : Malheiros, 1997.

CARVALHO, E. M. **Tutela penal do patrimônio florestal brasileiro**. São Paulo : RT, 1999.

CARVALHO, E. R. & COUTINHO, J. N. M. Verbetes: **Pena** *In* Dicionário de filosofia do direito. Rio de Janeiro : Renovar, 2006.

CARVALHO, P. B. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CARVALHO, P. B. **Direito tributário - fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAVALCANTI. A. L. **Dos crimes de sonegação fiscal**. São Paulo : Arapongas, 1966.

CLÈVE, C. M. **Contribuições previdenciárias. não recolhimento. art. 95, d, da Lei 8.212/91. inconstitucionalidade**. *In* Revista dos Tribunais n° 736.

COÊLHO, S. C. N. **Comentários à constituição de 1988 - sistema tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

COELHO. S. C. N. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. 2. ed. Belo Horizonte : Del Rey, 1999.

CONDE, F. M. **Introducción al derecho penal**. 2. ed. Montevideo - Buenos Aires : IBDF, 2003.

CONTI, J. M. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo : Dialética, 1996.

CORDERO, F. **Guida alla procedura penale**. Torino: UTET, 1986.

COSTA, R. H. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo : Malheiros, 1993.

COUTINHO, J. N. M. **Dogmática crítica e limites lingüísticos da lei**. In Diálogos Constitucionais: direito, neoliberalismo e desenvolvimento em países periféricos. Rio de Janeiro : Renovar, 2006.

CRETELLA JÚNIOR, J. **Comentários à constituição**. v. 1. Rio de Janeiro : Forense Universitária, 1989.

CUNHA, M. C. F. **Constituição e crime - uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto : Universidade Católica Portuguesa Editora, 1995.

DECOMAIN, P. R. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. Florianópolis : Obra Jurídica, 1995.

DERZI, M. A. M. **Sobre a tributação nas relações de consumo : desvios das finalidades constitucionais, desrespeito aos princípios da neutralidade e capacidade contributiva**. In Revista de Direito Tributário nº 88.

DIAS, J. F. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo : RT, 1999, p. 54.

DOBROWOLSKI, S. **Crime de omissão de recolhimento de impostos e de contribuições - aspectos constitucionais**. In Novos Estudos Jurídicos - Revista Semestral do Curso de Mestrado em Ciências Jurídicas da UNIVALI nº 4.

DOTTI, R. A. **Direito penal**. Rio de Janeiro : Forense, 2001.

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

EISELE, A. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo

: Dialética, 2002.

FALCÃO, A. A. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1999.

FERNANDES, L. D. **Repetição do indébito tributário - o inconstitucional artigo 166 do ctn**. Rio de Janeiro : Renovar, 2002.

FERRAJOLI, L. **Direito e razão - teoria do garantismo penal**. Tradução: Ana Paula Zomer, Fauzi Hassan Choukr, Juarez Tavares e Luiz Flávio Gomes. São Paulo : RT, 2002.

FERRAZ JÚNIOR, T. S. **Introdução ao estudo do direito - técnica, decisão, dominação**. São Paulo : Atlas, 1990.

FRAGOSO, H. C. **Lições de direito penal - parte especial**. 7. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1983.

FREITAS, V. P. & FREITAS, G. P. **Crimes contra a natureza**. 8. ed. São Paulo : RT, 2006.

GEBRAN NETO, J. P. **A aplicação imediata dos direitos e garantias individuais - a busca de uma exegese emancipatória**. São Paulo : RT, 2002.

GRAU, E. R. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo : Malheiros, 2002.

GRAU, E. R. **La doppia destrutturazione del diritto**. Milano : Unicopli, 1996

GRECO, M. A. **Contribuições (uma figura "suis generis")**. São Paulo : Dialética, 2000.

GRECO, M. A. **Substituição tributária - antecipação do fato gerador**. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 2001.

GUERRA FILHO, W. S. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. 2. ed., São Paulo : Celso Bastos, 2001.

GUERRA, M. L. **Prisão civil de depositário infiel e princípio da proporcionalidade**. In Revista de Processo nº 105.

HASSEMER, W. & CONDE, F. M. **Introducción a la criminología y al derecho penal**. Valencia : Tirant lo blanch, 1989.

HASSEMER. W. **Três temas de direito penal**. Porto Alegre : FESMP, 1993.

HASSEMER, W. **Fundamentos del derecho penal**. Tradução: Francisco Muñoz Conde e Luiz Arroyo Zapatero. Barcelona : Bosch, 1984.

HESSE, K. **Elementos de direito constitucional da república federal da alemanha**. Tradução: Luiz Afonso Heck. Porto Alegre : SAFE, 1998.

JARDIM, E. M. F. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1994.

JESCHECK, H. H. **Tratado de derecho penal**. Tradução: S. Mir Puig e F. Muñoz Conde, Barcelona : BOSCH, 1978.

JUSTEN FILHO, M. **Capacidade contributiva**. In Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 14. São Paulo : Resenha Tributária, 1989.

JUSTEN FILHO, M. **Sujeição passiva tributária**. Belém : CEJUP, 1986.

LACERDA, G & OLIVEIRA, C. A. A. **Comentários ao código de processo civil**. v. 3. Tomo II. 2. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1991.

LACOMBE, A. L. M. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo : Malheiros, 1996.

LARENZ, K. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução : José Lamego. 2. ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

LEMKE, G. **Imposto de renda - os conceitos da renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LOEWENSTEIN. K. **Teoría de la constitución**. 2. ed. Tradução: Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona : Ariel, 1986.

LOPES, A. M. D. **Os direitos fundamentais como limites ao poder de legislar**. Porto Alegre : Safe, 2001.

MACHADO, H. B. **Estudos de direito penal tributário**. São Paulo : Atlas, 2002.

MACHADO, H. B. **Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo : Dialética, 1993.

MACHADO, L. A. **Direito criminal**. São Paulo : RT, 1987.

MARINUCCI, G & DOLCINI, E. **Corso di diritto penale**. 2. ed. Milão : Giuffrè, 1999.

MARTINEWSKI, C. L. **Não-cumulatividade: critério jurídico para a classificação dos tributos em diretos e indiretos**. In Revista da AJURIS n° 85.

MAURACH, R. & ZIPF, H. **Derecho penal**. Tradução: Boffil Genzsch e Enrique Aimone Gibosn, Buenos Aires : Editorial Astrea, 1994.

MELLO, C. A. B. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo : Malheiros, 1993.

MENDES, G. F. **Jurisdição constitucional - o controle abstrato de normas no brasil e na alemanha**. 4. ed. São Paulo : Saraiva, 2004.

MIR PUIG, S. **Introducción a las bases del derecho penal**. 2. ed. Buenos Aires : IB de F, 2003.

MIRANDA, J. **Manual de direito constitucional - introdução à teoria da constituição**. 2. ed., Coimbra : Coimbra Editora, 1988.

MOSCHETTI, F. **Il principio della capacità contributiva**. Padova : CEDAM, 1973.

NOBRE JÚNIOR, E. P. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre : SAFE, 2001.

NORONHA, E. M. **Direito penal**. v. 2. 16. ed. São Paulo : Saraiva, 1980.

NOVAIS, J. R. **Contributo para uma teoria do estado de direito - do estado de direito liberal ao estado social e democrático de direito.** Coimbra : Coimbra Editora, 1987.

OLIVEIRA, R. R. **A aplicação da norma penal no tempo e a sucessão de leis penais distintamente mais favoráveis.** Curitiba. 2002. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Sociais) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

OLIVEIRA. J. M. D. **Direito tributário - capacidade contributiva - conteúdo e eficácia do princípio.** 2. ed. Rio de Janeiro : Renovar, 1998.

PAOLA, L. S. **Presunções e ficções no direito tributário.** Belo Horizonte : Del Rey, 1997.

PAULA, D. D. **Quebra administrativa do sigilo bancário para lançamento do tributo.** No prelo.

PÉREZ, J. A. **El delito fiscal a través de la jurisprudencia.** Pamplona : Aranzadi, 1997.

PIMENTA, P. R. L. **Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário.** São Paulo : Dialética, 2002.

PIMENTEL. M. P. **Apropriação indébita por semelhança.** In Revista dos Tribunais, n° 451.

PONTES DE MIRANDA, F. C. **Comentários à constituição de 1967.** Tomo V. 2. ed. São Paulo : RT, 1971.

PONTES, H. C. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo : Dialética, 2000.

PRADO, L. R. **Bem jurídico-penal e constituição.** São Paulo : RT, 1996.

RABELLO FILHO, F. P. **Consideração do iss como imposto direto ou indireto, para efeito de repetição do indébito tributário,** In Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 55.

RAMÍREZ, J. B. **Introducción al derecho penal.** Santiago : Ediar, 1989.

RAMOS, J. G. G. **A inconstitucionalidade do direito penal do terror**. Curitiba : Juruá, 1991.

RESTUCCIA, D. P. & GALAIN, G. A. P. **Delitos económicos**. Buenos Aires : IBDF, 2004.

RIOS, R. S. **Tutela penal da seguridade social**. São Paulo : Dialética, 2001.

RODRIGUES, A. M. **Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal**. In Temas de direito penal econômico. São Paulo : RT, 2001.

RODRIGUES, W. P. **Substituição tributária**. São Paulo : Quartier Latin, 2004.

ROXIN, C. **Estudos de direito penal**. Tradução : Luís Greco. Rio de Janeiro : Renovar, 2006.

ROXIN, C. **Derecho penal - parte general**. Tradução: Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz Y Garcia Conlledo, Javier de Vicente Remesal. Madrid : Civitas, 1997.

ROXIN, C. **Problemas básicos de direito penal**. Tradução: Ana Paula dos Santos, Luis Natscheradetz, Anal Isabel de Figueiredo e Maria Fernanda Palma. Lisboa : Vega, 1986

SALOMÃO, H. E. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo : RT, 2001

SALOMÃO, H. S. **O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 168-A, § 1º, I, Código Penal)**. In Direito penal empresarial. São Paulo : Dialética, 2001.

SANTOS, J. C. **Direito penal - parte geral**. Curitiba : ICPC - Lumen Juris, 2006.

SANTOS, J. C. **Teoria do crime**. São Paulo : Acadêmica, 1992.

SARLET, I. W. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1998.

SARMENTO, D. **A ponderação de interesses na constituição federal**. Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2003.

- SCHÄFER, J. G. **Direitos fundamentais - proteção e restrições**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001, p. 61.
- SCHIER, P. R. **Direito Constitucional - anotações nucleares**. Curitiba : Juruá, 2001.
- SCHIER, P. R. **Filtragem constitucional - construindo uma nova dogmática jurídica**. Porto Alegre : SAFE, 1999.
- SCHMIDT, A. Z. **O princípio da legalidade penal no estado democrático de direito**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001.
- SILVA, J. G. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo : Saraiva, 1989.
- SILVA, O. A. B. **Comentários ao código de processo civil**. v. 11. 2. ed. Porto Alegre : LEJUR, 1986.
- SILVEIRA, R. M. J. **Direito penal supra-individual - interesses difusos**. São Paulo : RT, 2003.
- SOUZA, G. A. **Prisão civil por dívida na constituição de 1988**. *In* Revista Jurídica n° 195.
- TALAMINI, E. **Prisão civil e penal e "execução indireta"** *In* Revista de Processo, n° 92.
- TALAMINI, E. **Tutela relativa aos deveres de fazer e de não fazer**. 2. ed. São Paulo : RT, 2003.
- TAVARES, J. **Critérios de seleção de crimes e cominação de penas**. *In* Revista Brasileira de Ciências Criminais (IBCCRIM), Número Especial de Lançamento. São Paulo.
- TAVARES, J. **Teoria do injusto penal**. 3. ed. Belo Horizonte : Del Rey, 2002.
- TRENTIN, D. C. **A incompatibilidade do art. 166 do código tributário nacional perante o ordenamento jurídico tributário - delineamentos sobre sua inconstitucionalidade**. *In* Revista Tributária e de Finanças Públicas n° 50.

UCKMAR, V. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo : RT, 1976.

VIEIRA, J. R. **A regra-matriz de incidência do ipi - texto e contexto**. Curitiba : Juruá, 1993.

WELZEL, H. **Derecho penal alemán**. Tradução: Juan Bustos Ramírez e Sergio Yáñez Pérez. 4. ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1993.

WESSELS, J. **Direito Penal - parte geral**. Tradução : Juarez Tavares. Porto Alegre : Safe, 1976.

ZAFFARONI, E. R. **Manual de derecho penal - parte general**. Buenos Aires : Ediar, 1991.

ZAFFARONI, E. R. **Tratado de derecho penal - parte general**. v 3. Buenos Aires : Ediar, 2004.

ZAFFARONI, E. R.; ALAGIA, A. & SLOKAR, A. **Manual de derecho penal - parte general**. 2. ed., Buenos Aires : Ediar, 2005.

ZAFFARONI, E. R.; BATISTA, N.; ALAGIA, A. & SLOKAR, A. **Direito penal brasileiro**. 2. ed., Rio de Janeiro : Revan, 2003.