



ROMA. FORO ROMANO. EL TEMPLO DE SATURNO.

coleção  
jurídica

Jb

Ives Gandra da Silva Martins

A APROPRIAÇÃO INDÉBITA

NO DIREITO

TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

14

EDIÇÕES "JURÍDICA"

AFONSO INSUELA PEREIRA

- \* O Direito Econômico na  
Ordem Jurídica

ALIOMAR BALEEIRO

- \* Cinco Aulas de Finan  
ças e Política Fiscal

A.R.SAMPAIO DÓRIA e Outros

- \* Incentivos Fiscais para  
o Desenvolvimento

GOFFREDO TELLES JR.

- \* Curso de Lógica Formal

IGOR TENÓRIO

- \* Direito Penal Tributá  
rio

JOSÉ CRETELLA JR.

- \* Liberdades Públicas

J.MOTTA MAIA

- \* Comentários ao Código  
Tributário Nacional

**A APROPRIAÇÃO INDÉBITA  
NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

FICHA CATALOGRAFICA

Ficha catalográfica preparada pelo Centro de Documentação Jurídica da Biblioteca Central da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

MARTINS, Ives Gandra da Silva - *A apropriação indébita no direito tributário brasileiro*. São Paulo, Bushatsky, 1975. 216p. Notas de rodapé e bibliografia no final da obra.

CDU 351.713:343.722(81)

Índice para o catálogo sistemático:  
Apropriação indébita - Direito tributário brasileiro

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

*Advogado em São Paulo*

**A APROPRIAÇÃO INDÉBITA  
NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**



**JOSÉ BUSHATSKY, EDITOR**

A APROPRIAÇÃO INDEBITA NO  
DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Copyright 1975  
by Ives Gandra da Silva Martins.

Reservados todos os direitos de acordo com  
a Lei.

Toda reprodução de um trecho qualquer deste  
livro, através de qualquer processo, notada  
mente por fotocópia, micro-filme é estrita  
mente proibida sem autorização escrita do  
Editor.

Capa: FLÁVIO

Esta edição e suas características gráficas  
são propriedade da Livraria e Editora José  
Bushatsky Ltda.

Rua Riachuelo, 195 - São Paulo - SP.

Tels.: 37-1252 - 33-1809 - 36-0920

Foram feitos os registros e o depósito que  
determinam as Leis Vigentes em todos os paí  
ses.

APRESENTAÇÃO

*O autor, IVES GANDRA DA SILVA  
MARTINS, visa, nesta monografia, a  
discorrer acerca da "apropriação in  
debita no Direito Tributário Nacio  
nal". Ao tema dedica, especificamen  
te, a parte IV, mediante comentários  
à Lei nº 3.807 de 1960, à Lei nº  
4.357 de 1964 e ao Decreto-lei nº  
326 de 1967 (item 1.1). E o faz a  
propósito da ocorrência desse tipo  
penal, respectivamente em casos: de  
Imposto sobre Produtos Industrializa  
dos (itens 4.2.1 a 4.2.8), de Impos*

to de Renda (itens 4.3.1' a 4.3.7) e de Contribuição Previdenciária (itens 4.4.1 a 4.4.3).

Chega às Conclusões (item 4.2.5): o IPI (a) é cobrado, não do adquirente, mas do fabricante; o qual (b) "se não o recolhe", "deixa tão somente de cumprir obrigação tributária exclusivamente sua"; (c) não sendo ele arrecadador, mas devedor do tributo, há de cumpri-la, "receba ou não o valor das mercadorias produzidas e entregues ao adquirente"; (d) se a não cumpre, fica sujeito apenas à execução fiscal; (e) mas não a processo penal, que seria, absurdamente, por apropriação indébita daquilo que obviamente possui como coisa própria e não como coisa alheia. A tipificação penal, pois, adotada pelo Decreto-lei nº 326, de 1967, ostenta-se arbitrária, por infração das normas constitucionais proibitivas, quer da pri

são por dívida, quer da extensão de Decretos-leis à matéria penal.

O eminente autor da oportuna monografia, inteligente e culto, presta, com ela, ótimo serviço à Justiça fiscal sobretudo ao demonstrar que, ao contrário, as apropriações indébitas previstas pelas normas regentes do Imposto de Renda e da Contribuição Previdenciária não atentam contra a Constituição, visto como não refletem casos de prisão por dívidas, nem tipificações penais por mero Decreto-lei.

O tema - dessas duas inconstitucionalidades - evitou-o o Supremo Tribunal Federal, em rumoroso habeas-corpus que impetrei, junto com outros co-impetrantes, dentre os quais o autor, concedido, embora, por outros motivos. Impõe-se

que, em casos semelhantes, seja superada a reticência judiciária.

JOAQUIM CANUTO MENDES DE ALMEIDA  
Professor Catedrático de Direito Judiciário Penal da Faculdade de Direito da Universidade de S. Paulo.

## ÍNDICE

- I. INTRODUÇÃO
- II. 1. - *Histórico Penal*
  - 2.1.1 - Apropriação indébita no Código Penal de 1 830
  - 2.1.2 - Apropriação indébita no Código Penal de 1 890
- 2. - *O Código Penal de 1 940*
  - 2.2.1 - Apropriação indébita no Código Penal de 1 940
  - 2.2.2 - Francisco Campos e sua opinião
  - 2.2.3 - Crítica de Bento de Faria

- 2.2.4 - Outras Críticas
  - 2.2.5 - Crítica de Ary Franco
  - 2.2.6 - Aspectos não abrangidos pelo Código Penal de 1 940 em relação à apropriação indébita
  - 2.2.7 - Apropriação indébita no Código Penal de 1 969
  - 2.2.8 - Evolução no Tratamento da Matéria
  - 2.2.9 - Agravamento das penas
  - 2.2.10 - Apropriação indébita de coisa comum
3. - *Elementos Constitutivos do Crime de Apropriação Indébita*
- 2.3.1 - Os três elementos constitutivos
  - 2.3.2 - A posse ou detenção de coisa móvel
  - 2.3.3 - Apropriação da coisa móvel
  - 2.3.4 - Opinião de Galdino Siqueira sobre a apropriação de coisa móvel
  - 2.3.5 - Dolo apropriandi
  - 2.3.6 - Menor gravidade do crime de apropriação em relação ao do furto

4. - *Formas de apropriação indébita e formas processuais*

- 2.4.1 - Agravamento da pena no Código Atual
- 2.4.2 - Justificação do agravamento
- 2.4.3 - Depósito necessário
- 2.4.4 - Depositário necessário
- 2.4.5 - Apropriação em razão de ofício, emprego ou profissão
- 2.4.6 - Apropriação por erro, força de natureza, ou caso fortuito
- 2.4.7 - Outros tipos de apropriação
- 2.4.8 - Atenuação da pena
- 2.4.9 - Direito Adjetivo
- 2.4.10 - Código Penal Militar

III. ASPECTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

- 1. - *Do ilícito tributário e do ilícito tributário penal*
- 3.1.1 - "Juz Imperium Tributandi" e Limitações
- 3.1.2 - Ilícito Tributário e Ilícito Tributário Penal

3.1.3 - Elementos constitutivos do ilícito tributário

3.1.4 - Classificação das infrações fiscais

2. - *Legislação Penal Tributária*

3.2.1 - Lei 4.729/65

3.2.2 - Contrabando

3.2.3 - Apropriação indébita nas contribuições previdenciárias e no imposto de renda retido na fonte

3.2.4 - Outros dispositivos legais penais e tributários

3.2.5 - Razões da Lei 4.729/65

3.2.6 - Texto da Lei 4.729/65

3.2.7 - Lei 5.569/69

3.2.8 - Artigo 376 do Código Penal

3.2.9 - Decreto-Lei 329/69

3.2.10 - Ato Complementar n. 42 e Decretos-Lei 1.060/69 e 1.104/70

#### IV. APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO DIREITO TRIBUTÁRIO NACIONAL

1. - *Lei 3.807/60, Lei 4.357/64 e Decreto-Lei 326/67*

2. - *Apropriação Indébita no I.P.I.*

4.2.1 - Conteúdo do artigo 2º do Decreto-Lei 326/67

4.2.2 - Contribuinte legal do I.P.I.

4.2.3 - Conteúdo do artigo 166 do Código Tributário Nacional

4.2.4 - Natureza jurídica do I.P.I. para efeitos da determinação de figura criminal

4.2.5 - O I.P.I. como obrigação tributária e não como bem apropriável

4.2.6 - Os "Fins Diversos" referidos no artigo 2º

4.2.7 - Inconstitucionalidade do artigo 2º do Decreto-lei 326/67

4.2.8 - Conclusão

4.3- *Apropriação Indébita no Imposto de Renda*

4.3.1 - Lei 4.357/64

4.3.2 - Distinção entre o imposto de renda e o I.P.I. para a caracterização do crime de apropriação indébita

4.3.3 - Caso de ilícito tributário sem ilícito cri

- minal no não recolhimento
- 4.3.4 - Prova contábil para a descaracterização do crime
  - 4.3.5 - Extinção de punibilidade
  - 4.3.6 - Ação Penal
  - 4.3.7 - Elenco de pessoas físicas puníveis
- 4.4- *Apropriação indébita em relação a contribuição previdenciária*
- 4.4.1 - Lei 3.807/60
  - 4.4.2 - Elenco de pessoas físicas puníveis
  - 4.4.3 - Semelhanças com a arrecadação do imposto de renda na fonte

5. - CONCLUSÕES

Bibliografia

APROPRIAÇÃO INDEBITA  
NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*"... una trattazione più scientifica e pratica del diritto punitivo finanziario verso il quale, nell'ansia sempre più viva di giustizia e di ordine in questo settore della vita sociale è oggi rivolta l'attenzione degli studiosi del diritto, degli uomini politici degli operatori economici e degli stessi contribuenti".*

Luigi Sechi - Diritto Penale e Processuale Finanziario - Milano - Dott.A. Giuffrè Editore - 1966 - pág. V.

I

## **Introdução**

Até o advento da Lei 4.729/65, não obstante variados dispositivos em inúmeros diplomas legais, inclusive codificados, cuidassem de matéria penal vinculada ao direito tributário, não se pode dizer, que, no Brasil, houvesse um direito penal tributário, embora tivéssemos, de certa forma, um direito tributário penal em formação, na tímida tentativa de armar-se o Poder Estatal da força coatora necessária para que pudesse enfrentar, mais pelo temor que pela sabedoria de suas normas e adequabilidade das mesmas à realidade nacional, os re

clamos das necessidades do Erário. (1)

Não o mesmo nos dias em que correm, após o marco divisório representado pela Lei nº 4.729/65.

Hoje, o pêndulo, antes tendendo à desvalorização penal, ultrapassando seu centro de equilíbrio, atinge os excessos e rigores da quele ramo corretivo, com normas transplantadas de outros direitos, quando não criadas e aplicadas sem fontes legítimas e autênticas a demonstrarem que, uma vez mais, deverá o pêndulo começar seu caminho de retorno para um ponto central, onde seja encontrado o nível entre a correção extrema e a lei tributária objetiva, naturalmente e sem excessos ou omissões. (2)

Esta, portanto, a nossa preocupação primeira na apresentação de

uma tese que, caminhando no limite de dois direitos públicos, necessita, para que bem atenda aos seus ramos entrelaçados, do equilíbrio da análise imparcial, a fim de que se verifique até que ponto os empréstimos feitos pelo direito tributário ao penal são válidos, em certos casos, e porque a experiência de outros povos preferiu adotar ou esquecer o arsenal de normas penais por este direito colocado à disposição dos técnicos criadores ou intérpretes doutrinadores, que elaboram a lei e a ciência tributária.

E, no caso em espécie, principalmente, já que a figura criminal da "apropriação indébita", que passou a revestir, como tal, certos ilícitos fiscais no campo do imposto de renda, de produtos industrializados e contribuição do I.N.P.S.,

nem sempre foi, com felicidade, amoldada aos seus novos titulares, razão pela qual contestável a transferência em termos inclusive de sua constitucionalidade.

É o que nos propomos analisar, neste pequeno trabalho sobre a apropriação indébita no direito tributário brasileiro, examinando-a como norma penal e à luz da nossa lei positiva, da nossa doutrina e jurisprudência, pretendendo ao final concluir pela sua total inadequação ao imposto sobre produtos industrializados e a sua quase total aplicabilidade (à maior parte das hipóteses) quanto ao imposto de renda e a contribuição ao Instituto Nacional de Previdência Social. (3)

São Paulo, Janeiro de 1.970.

Ives Gandra da Silva Martins

## II

### **Apropriação Indébita**

## 1. HISTÓRICO PENAL

"Como modalidade, ainda do crime de furto, temos a chamada figura da - apropriação indêbita - que o Código regula no seu artigo 331 e que se distingue do crime de furto, previsto no artigo 330, não só pela natureza dos fatos, como também pelos perigos menos diretos, como ainda pela criminalidade menos intensa que se revela através da falta de premeditação e da ausência de

*audácia na execução".*

Ary Franco - Direito Penal, Apontamentos de um Curso, 1934 - 2a. parte - pág. 349.

2.1.1. A legislação penal brasileira, desde que o país independeu-se da tutela portuguesa, cuida do tem do crime de apropriação indebita, como figura daquele ramo do direito vinculado aos crimes contra o patrimônio, mas de intensidade inferior a do furto, muito embora, nos nossos primitivos ordenamentos do tempo do império, a rubrica sobre a qual a apropriação indebita aparecia no direito positivo assemelhasse-se, como continuação, a do próprio furto.

Com efeito, o Código Criminal

de 1830, em sua Parte III (Dos Crimes Particulares), determinava no título III (Dos Crimes Contra a Propriedade), Capítulo I (Do Furto), por seu artigo 258, que:

*"Também cometerá furto, e incorrerá nas penas do artigo antecedente, o que tendo para algum fim recebido a coisa alheia por vontade de seu dono, se arrogar depois o domínio ou uso que lhe não fora transferido",*

acrescentando o artigo 260:

*"Mais se julgará furto a achada de coisa alheia perdida, quando se não manifestar ao juiz de paz do distrito, ou oficial de quarteirão, dentro de quinze dias depois que for*

achada".

Ora, rezava o artigo 257 do mencionado diploma legal, que no

*"Tirar coisa alheia contra a vontade de seu dono, para si ou para outro..."*

o furto estava definido.

Pela leitura dos três dispositivos, percebe-se, claramente que o nosso primeiro legislador penal não teve maior preocupação em distinguir as diversas modalidades do crime anti-patrimonial, preferindo, sob a mesma égide, enquadrar crimes díspares, cuja diferenciação fez apenas em relação à graduação penal, já que ao furto propriamente dito e à apropriação indébita penalizou com dois meses a quatro

anos de prisão e multa de cinco a vinte por cento do valor furtado, e à apropriação do artigo 260 com um mês a dois anos de prisão ou multa igual a dos crimes nomeados nos artigos 257 e 258.

2.1.2. A República deu ao País um novo Código Penal, publicado em 1890, em parte modificado pelo Decreto 22.213/32, quando foi adotado o trabalho do Desembargador Vicente Piragibe, ocasião em que passou a vigir sob o nome de Consolidação das Leis Penais.

A assimilação dos crimes distintos permaneceu, pois em seu Livro II (Dos Crimes em Espécie), Título IX (Dos Crimes contra Propriedade Pública e Particular), Capítulo II (Do Furto), o novo texto legal preceituava, pelo seu artigo 331:

"É crime de furto, sujeito às mesmas penas e guardadas as distinções do artigo precedente: 1º Apropriar-se alguém de coisa alheia que venha ao seu poder por erro, engano, ou caso fortuito; 2º Apropriar-se de coisa alheia que lhe houver sido confiada, ou consignada por qualquer título, com obrigação de a restituir, ou fazer dela uso determinado; 3º Apropriar-se de coisa alheia achada, deixando de a restituir ao dono se a reclamar; ou de manifestá-la, dentro de quinze dias, à autoridade competente; 4º Apropriar-se, em proveito próprio ou alheio, de animais de qualquer espécie pertencentes a outrem; § 1º - Se os animais forem tirados dos pastos de fazenda de cria

ção ou lavoura: Penas - A mesma multa acrescida com a sexta parte a pena corporal. § 2º - Nas penas do parágrafo precedente incorrerá aquele que subtrair produtos de estabelecimentos de lavoura, qualquer que seja a sua denominação e gênero de cultura; de estabelecimentos de salga ou preparo de carnes, peixes, banhas e couros, não estando esses produtos recolhidos a depósitos, armazens ou celeiros fechados".

A permanência da não separação dos diversos crimes tutelados, pela denominação legal de furto, mereceu severas críticas dos diversos exegetas especializados na matéria e, entre elas, com especial destaque, as observações de Galdi

no Siqueira, em sua obra "Direito Penal Brasileiro" - Volume II -2a. Edição 1932 - página 721, ao dizer:

"Não obstante o que a doutrina já assim assentava, e as principais legislações já cristalizavam em seus dispositivos, o nosso legislador veio amalgamar coisas tão distintas, incidindo no erro em que caíra o Código anterior, nos artigos 258 e 260, aliás em situação muito diversa, a evolução científica não tendo atingido o grau a que chegara em 1890. Além dessa assimilação forçada, vai o Código de encontro ao princípio da proporcionalidade das penas, sujeitando os quatro casos de apropriação indébita, que contempla no artigo 331, às mesmas penas,

quando diversificam entre si acentuadamente, o de abuso de confiança, do n. 2, não se podendo equiparar aos outros, pela sua maior gravidade, e, por isso, tratado mais rigorosamente pelas outras legislações".

A observação do jurista citado de que a identificação, em 1830, compreendia-se, pois a evolução científica não era de tal ordem a justificar uma separação clara e definida, embora tendendo a minorar as responsabilidades do legislador imperial, não poderia ser aceita, mormente levando-se em consideração que já

"... os práticos, Kress, Carpsou, Koch e outros, e legislações, dentre estas, a de Fra

ckfort, de 1978, a da Prússia, de 1620, e as Ordenações, no Livro V, Título 60, § 8º, faziam distinção do desvio como *furtum improprium* (*contractatio ficta*), com pena reduzida, e, ainda na idéia de desvio, distinção havia no caso de abuso de confiança, ou conservação furtiva de coisas dadas em confiança, da simples conservação de coisas achadas ou obtidas de outro modo eventual".

(Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro - J.M. Carvalho Santos - Edição Borsoi - Vol. IV - pág. 48).

O certo, porém, é que houve por bem o nosso legislador não distin

guir o que a doutrina, o direito comparado e os próprios alicerces de nosso direito (direito romano) estavam a distinguir, tanto mais que a criminalidade, menos intensa na apropriação indébita que no furto, mereceria graduação de pena menor, o que também não sucedeu na nossa legislação posterior, que desconheceu a lição de Chareau et Helie na "Théorie du Code Penal" citada por Galdino Siqueira em seu já mencionado livro, às páginas 720 e 721:

"Pela natureza dos fatos, porque o que caracteriza o furto é a subtração da coisa por meio fraudulento das mãos do seu possuidor contra a vontade deste, ou sem este o saber, enquanto o abuso da confiança supõe, ao contrário, que a coi

sa se acha legitimamente nas mãos do agente, sem ter para esse fim empregado fraude; pelos perigos menos diretos, porque o dono da coisa pode preservar-se facilmente do abuso de confiança, e a si deve atribuir a má escolha da pessoa a quem confiou a sua coisa; pela criminalidade menos intensa, porque não se pode imputar ao que abusa da confiança, nem a premeditação do delito, porque não o preparou, nem a audácia da execução, porque não fez mais do que apropriar-se dos efeitos que lhe foram confiados, cedendo à ocasião que para isso lhe deu à imprudência do dono da coisa".

Aliás, estas características

de coloração menos densa do crime de apropriação indébita, quando transplantadas para o direito tributário passam a ter, e em nossa opinião de forma errada e pouco lógica, profundidade maior, considerado sendo em nosso direito positivo, como o veremos mais adiante, em certos casos merecendo ser discutida até a sua constitucionalidade, crime a ser punido de forma mais severa que os ilícitos fiscais assemelhados ao furto, talvez em decorrência de doutrina originária da Itália, mas neste país não de todo aplicada e que pode ser melhormente resumida no trecho abaixo transcrito, de autoria de Angelo Dus (Teoria Generale dell'illecito fiscale - 1957 - Milano Giuffrè - Editore págs. 23 e 24) ao falar sobre os impostos diretos e indiretos e a maior gravidade em sua opinião,

dos ilícitos fiscais relacionados com o segundo:

"Questa distinzione ha indub<sup>ie</sup> origini storiche, sicchè nelle leggi recenti v'è qualche deviazione dalla regola (p. es.: la contravvenzione per la semplice mancanza di dichiarazione dei redditi), ma risponde anche ad un criterio di logicità: nelle imposte dirette ed in quelle indirette sullo scambio della ricchezza, l'evasore ricerca il risparmio d'imposta, tende cioè, a corrispondere allo Stato meno di quanto dovrebbe; nelle imposte che colpiscono i consumi (monopoli; imposte di fabbricazione, dazi doganali, ecc.) l'evasore, non solo evade l'imposta ma si sosti

tuisce allo Stato nella percezione del tributo.

Questa maggiore gravità dell'illecito deve trovare rispondenza nelle sanzioni...".

A matéria será, todavia, por nós analisada na quarta parte do presente trabalho, quando então estudaremos a apropriação indébita no nosso direito tributário, comentando a perigosa visão que o conceito acima emitido representa, valendo a citação, a esta altura do trabalho, apenas para mostrar que, na melhor doutrina penal, a apropriação indébita representa crime menor que o furto, já que concretizada sempre com elementos constitutivos menos violentos, a merecer sempre tratamento não tão ruê quanto o ministrado ao furto.

Tal distinção, contudo, inexistia em nosso primitivo direito.

## 2. O CÓDIGO PENAL DE 1940

*"Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tenha a posse ou a detenção..."*

- Art. 168 - Código Penal

2.2.1. O Código Penal Brasileiro de 1940 disciplinou a matéria de forma mais científica, não só ao dar ao crime de apropriação in débita sua autonomia, como figura delituosa, como também por colocá-la entre os crimes contra o patrimônio (Capítulo V- Título II da Parte Especial) e não mais, como constava da antiga legislação, entre "Crimes Contra a Propriedade

Pública e Particular".

Já, aliás, o Projeto Alcântara Machado, em seus artigos 362 e 364 fizera a separação inexistente no nosso primitivo direito, seguindo a sábia orientação do Código Italiano de 1930, que, em seus artigos 646 e 647, distinguiu-a das outras formas penais, muito embora não a estendesse, como a legislação brasileira posterior o fez, para o campo do direito financeiro.

A conquista do Código Penal Brasileiro, portanto, foi dupla, já que, não só pela separação como pela inclusão nos crimes contra o patrimônio, aproximou-se mais da fórmula escrita mais adequada à natureza do crime, segundo os exemplos dos Códigos Suiço, Uruguaio e inspirando-se, fundamentalmente no Italiano, tendo neste sentido o

nosso legislador aceito as suges  
tões mais avisadas dos nossos ju  
ristas, o que não aconteceu na Ar  
gentina, onde não obstante o es  
forço e a crítica de mestres como  
Eusébio Gomes (Tratado de Derecho  
Penal - Tomo IV Edição de 1941, pá  
gina 8, n. 914), Sebastian Sales  
(Derecho Penal Argentino - Tomo IV,  
Edição de 1946, página 176) e Al  
fredo Molisario (Derecho Penal -  
Edição 1943 - página 434), a capi  
tulação entre os crimes contra a  
propriedade permaneceu.

Rezam os artigos 168 e 169 do  
nosso Código Penal o seguinte:

Art. 168 - "Apropriar-se de coisa  
alheia móvel, de que  
tem a posse ou a deten  
ção:

Pena: - reclusão, de um  
a quatro anos, e multa,

de quinhentos a dez  
mil cruzeiros.

§ 1º - A pena é aumen  
tada de um terço, quan  
do o agente recebeu a  
coisa;

I - em depósito ne  
cessário;

II - na qualidade de  
autor, curador,  
sindico, liquida  
tário, inventari  
ante, testamentei  
ro ou depositã  
rio judicial;

III - em razão de ofi  
cio, emprego ou  
profissão"

Art. 169 - "Apropriar-se alguém de  
coisa alheia vinda ao  
seu poder por erro, ca  
so fortuito ou força

da natureza:

Pena - detenção, de um mês a um ano, ou multa, de duzentos a três mil cruzeiros.

Parágrafo único : Na mesma peça incorre:

- I - quem acha tesouro em prédio alheio e se apropria, no todo ou em parte, da quota a que tem direito o proprietário do prédio;
- II - quem acha coisa alheia perdida e dela se apropria, total ou parcialmente, deixando de restitui-la à autoridade competen

te, dentro do prazo de quinze dias".

2.2.2. Francisco Campos, na sua "Exposição de Motivos ao Côdigo Penal", de 4/11/40 assim se referiu a nova figura positivada em nossa legislação criminal:

"A apropriação indêbita (furtum improprium) é conceituada, em suas modalidades, da mesma forma que na lei vigente; mas o projeto contém inovações no capítulo reservado a tal crime. A pena (que passa a ser de reclusão por um a quatro anos e multa de quinhentos cruzeiros a dez mil cruzeiros é aumentada de um terço, se ocorre infidelidade do agente como depositário neces

sário ou judicial, tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante ou testamenteiro, ou no desempenho de ofício ou profissão.

Diversamente da lei atual, não figura entre as modalidades da apropriação indébita o ali geato, que é, indubitavelmente, um caso de *furtum proprium*, e, por isso mesmo, não especialmente previsto no texto do projeto.

É especialmente equiparado à apropriação indébita o fato do inventor do tesouro em prédio alheio que retém para si a quota pertencente ao proprietário deste".

2.2.3. Bento de Faria, comentan

do o novel dispositivo em seu "Código Penal Brasileiro", Vol. IV páginas 111 e 112 edição 1943 - disse:

"O Código Penal de 1890, ora revogado, considerando - a apropriação indébita - como modalidade do crime de furto, a reputava existente quando alguém convertia em proveito próprio, ou de outrem, coisa alheia móvel que ao mesmo tivesse sido confiada ou consignada com a obrigação de restituir ou de fazer uso determinado",

acrescentando

"O dispositivo vigente, embora, evidentemente conceitue como *furtum improprium*, limitou-se

a punir quem se apropria de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção, sem aludir ao proveito ou à condição do uso determinado. Basta, portanto, em excluir essas possibilidades, que a apropriação se verifique nos termos supra referidos, pouco importando que ao agente fosse, ou não, imposto um uso especial ou que o resultado do ato criminoso lhe seja proveitoso".

2.2.4. Outras críticas ao referido dispositivo fizeram-se ouvir, destacando-se, entre elas, a de Pontes Ribeiro, reproduzindo pensamento de Filadelfo Azevedo, apresentado em seu Código Penal Brasileiro - vol. 2 - página 307 - Edição 1943, em que não se conformava com a utilização simultânea das expre-

sões "posse" e "detenção", preferindo a utilização apenas do substantivo "posse", eventualmente dobrável em direta e indireta, o que permitiria esclarecer, melhormente, requisitos suprimidos no nosso direito, como a obrigação de restituir, a prévia entrega e o proveito próprio.

2.2.5. Crítica apenas formal e indagação de caracter meramente especulativo e sem práticas consequências fora feita pelo falecido Ministro Ary Franco a respeito do artigo 168, que em lugar de, à semelhança de todos os outros artigos penais de um parágrafo só com a denominação de parágrafo único, tê-lo como parágrafo primeiro. Daí concluiu que teria havido falha na técnica legislativa (pouco provável), que o inspirou, ou existiria

um § 2º elucidativo de alguns problemas exegéticos, o qual terminou não sendo publicado.

2.2.6. A verdade é que apesar de ter representado evolução na conceituação penal, o novo Código não abrangeu, totalmente, os diversos aspectos e facetas do crime da apropriação indébita, sendo justificada a maior parte das críticas que lhe foram opostas.

2.2.7. O futuro Código Penal (Decreto-lei 1.004, de 21/10/69), com vigência anualmente prorrogado, desde sua publicação em 1970, dedicou o seu Capítulo V, Título II (Dos Crimes contra o Patrimônio) da Parte Especial, ao crime de apropriação indébita, estando seus artigos 180 e seguintes assim redigidos:

Art. 180 - "Apropriar-se, em proveito próprio ou de outrem, de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou detenção:

Pena - reclusão, até seis anos, e pagamento de quinze a sessenta dias-multa.

Parágrafo único. A pena é agravada, se o valor da coisa excede vinte vezes o maior salário mínimo, ou se o agente recebeu a coisa:

I - em depósito necessário;

II - na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventa

riante, testamen  
teiro ou deposi  
tário judicial;

III - em razão de ofi  
cio, emprego ou  
profissão".

Art. 181 - "Apropriar-se alguém de  
coisa alheia vinda ao  
seu poder por erro, ca  
so fortuito ou força  
da natureza:

Pena - detenção, até  
um ano, ou pagamento  
de quinze dias-multa,  
no máximo.

Parágrafo único. Na mes  
ma pena incorre:

I. - quem acha tesouro  
em prédio alheio  
e se apropria no  
todo ou em parte,

da cota a que tem  
direito o propri  
etário do prédio;

II - quem acha coisa  
alheia perdida e  
dela se apropria,  
total ou parcial  
mente, deixando de  
restituí-la ao do  
no ou legítimo  
possuidor, ou de  
entregá-la à auto  
ridade competente,  
dentro do prazo  
de quinze dias".

Art. 182 - "Apropriar-se o condô  
mino ou co-herdeiro, em  
proveito próprio ou de  
outrem, da coisa comum  
de que tem a posse ou  
detenção:

Pena: detenção, de seis

meses a dois anos, ou pagamento de quarenta a cinquenta dias-multa.

§ 1º - Somente se procede mediante representação.

§ 2º - Se a coisa indelicatamente apropriada é fungível e não excede de a cota a que tem direito o agente, fica este isento de pena".

Art. 183 - "Nos crimes previstos neste capítulo, aplica-se o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 165".

2.2.8. As críticas feitas por Bento de Faria ao Código Anterior

foram aceitas, tendo o legislador acrescentado ao "caput" do artigo dedicado à apropriação indelicata simples a necessidade de dar-se destinação à coisa apropriada, o que representou indiscutível evolução para a nova forma revestidora da figura delituosa em exame.

2.2.9. As penas foram agravadas, o que, no nosso entender se fazia desnecessário, porque aquelas anteriormente existentes já o eram suficientemente pesadas para desincentivarem a execução do ato punível.

2.2.10. Finalmente, foi criada a figura da apropriação indelicata de coisa comum, inexistente na legislação pretérita.

### 3. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA

*"... il fine delle pene "non è altro che d'impedire il reo dal far nuovi danni ai suoi cittadini, e di rimuovere gli altri dal farne uguali. Quelle pene dunque e quel metodo di infliggerle deve essere prescelto che, serbata la proporzione, farà un'impressione più efficace e più durevole su gli animi degli uomini, e la meno tormentosa sul corpo del reo".*

(Beccaria, Dei delitti e delle pene, 1764, par. XV).

2.3.1. Três são os elementos constitutivos do crime de apropriação indébita comum, a saber:

- a) tenha a pessoa a posse ou a detenção do móvel coisa a lheia;
- b) que coisa móvel seja apropriadada para si ou para outrem;
- c) que esteja o detentor ou possuidor imbuído da intenção (dolo) de apropriar-se.

2.3.2. Em relação ao primeiro elemento constitutivo, deve o bem ser móvel, nos termos do determinado pelo Código Civil, artigo 47, relacionando Bento de Faria, na sua já citada obra, à página 117, as coisas móveis por natureza e por destino, as imóveis mobilizáveis, as coisas infungíveis, as fungíveis, as inconsumíveis, as divisíveis e as indivisíveis e os documentos em geral, tais como títulos nominativos e ao portador.

Entre as coisas não suscetíveis de apropriação relaciona os imóveis por natureza, os móveis por natureza e imóveis por destino, enquanto ligados ao imóvel, os direitos em geral, mas não assim os títulos que os representem e as coisas incorpóreas e imateriais.

De considerar-se que, no momento, em que o agente recebe a posse ou passa a deter a coisa, por ato de confiança do seu real possuidor ou proprietário, ou de seu mandatário, ao contrário do que obrigatoriamente acontece no crime do furto, em que esta só é obtida por ato caracterizadamente doloso, tal intenção condenável inexistente, surgindo em decorrência da própria posse ou detenção, mas em ato sempre posterior ao do recebimento da coisa ou da manifestação translativa da futura vítima.

Nesta etapização do surgimento do "animus rem sibi habendi" está a grande distinção entre o furto e a apropriação indébita.

2.3.3. A respeito da segunda característica da apropriação indébita Galdino Siqueira, em sua obra "Tratado de Direito Penal" IV, página 480 - Edição 1947, diz que, apropriar-se:

*"é estabelecer uma relação com a coisa a que falta somente o reconhecimento jurídico para que tome o caracter de propriedade, é, portanto, criar uma relação em que a coisa é acomodada aos fins do agente, como se fôra propriedade sua".*

2.3.4. Na terceira característi

ca, a saber o dolo, a vontade do agente livremente se manifesta no sentido de não devolver a coisa que não lhe pertence e que pretende permaneça em sua posse ou detenção.

Este terceiro elemento, a ser provado em cada caso concreto, poderá ser elidido, com o desfazimento do crime da apropriação indébita, se o pretendido agente demonstrar que, por força maior, caso fortuito, por razoável interpretação do direito (Súmula 400 do S.T.F.), por erro de fato ou por compensação, deixou de entregar a coisa móvel que lhe fora confiada ao seu real proprietário ou possuidor.

2.3.5. Os três elementos constitutivos da apropriação indébita estão a indicar a menor gravidade do crime se comparado com o furto,

já que, na sua origem, inexistente a principal determinante do delito a concretizar-se, com menor periculosidade do agente apropriador que daquele que furta.

Não se entende, portanto, por que o atual Código manteve para este crime a mesma orientação do anterior, igualando a pena aplicável aos dois, numa inequívoca desproporção entre aquele, que, por fraqueza, tentação ou outro qualquer motivo, transformou-se em agente criminoso, em decorrência da situação criada, e aquele que criou a situação com a nítida intenção de perpetuar a falta punível pelo direito penal.

Não houve por bem o nosso legislador atender a proporção e a intensidade do dolo para distinguir os dois fatos delituosos, na

sua aplicação prática, esquecida a lição simples e profunda de Beccaria mencionada no início deste sub-capítulo.

#### 4. FORMAS DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA E FORMAS PROCESSUAIS

*"vulgus non ita natus est, ut pudori obserquatur, sed ut metui; nec ut abstineat a peccatis ob turpitudinem, sed ob supplicia".*

(Aristotele, *Etica*, 10).

2.4.1. O parágrafo único do Código Penal indica os três casos em que a pena é agravada, quando não for valor do bem superior a 20 vezes o maior salário mínimo, a saber,

se o agente recebeu a coisa.

- a) em depósito necessário;
- b) na qualidade de tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamentei ou depositário judicial;
- c) em razão de ofício, emprego ou profissão.

2.4.2. O agravamento nos três casos se compreende em decorrência de ser a coisa recebida, por ato, que transcende a intenção espontânea de quem entrega, desvinculada de qualquer circunstância de caráter propriamente impositivo e jurídico, a não dar-lhe outra opção.

2.4.3. No depósito necessário oriundo de obrigação legal, ou de calamidade, exemplificado no Código Civil, artigo 1.282, como incên

dio, inundação, naufrágio ou saque, o depositário infiel tem responsabilidade maior, já que circunstâncias alheias e independentes de sua vontade obrigaram o depositante ao socorro daquele que, apropriando-se do bem depositado, ao "dolo apropiandi" acresce o de aproveitamento de uma situação especial, que impediu à vítima a cautela necessária para a escolha do agente ou a coagiu a tal entrega.

Bem adjetiva este tipo de depósito Clóvis Bevilacqua, que, chamando de "legal" ao primeiro, de "misericórdia" ao segundo chama.

Ao depositário infiel, comina a legislação civil pena de perda de liberdade não excedente a um ano e compensável em uma eventual condenação penal, se maior o ônus punitivo imposto.

2.4.4. Tutor, curador, síndico, liquidatário, inventariante, testamenteiro ou depositário judicial, são agentes manipuladores de bens recebidos de terceiros, cujas definições legais, estão respectivamente no Código Civil, artigos 406 a 468; Lei de Falências, artigos 14 a 60, 114 e 115; no Código de Processo Civil, artigo 469; Código Civil, artigos 1.753 a 1.769, exceção feita ao depositário judicial, cuja repetição, no texto positivo, quase seria desnecessária, porque hipótese já contemplada no item I do § único do artigo 180, se não fosse a intenção legislativa enfatizar a figura.

2.4.5. Finalmente, em idêntico agravamento, incide o que se apropria em razão de ofício, emprego ou profissão.

Desta caracterização, talvez, decorra a pretendida inspiração penal do não recolhimento dos três tributos a serem discutidos no presente trabalho, em forma, todavia, de menor felicidade redacional, já que dois diplomas legais criadores da figura penal tributária da apropriação indébita referem-se sempre à pena do artigo 168 do Código de 1940, distinta daquela do seu § 1º, não mencionada na legislação fiscal e que mais se aproximaria, pelo seu item III, da tipificação penal.

Com efeito, se o sujeito passivo da relação tributária deixa de recolher obrigação pecuniária presumivelmente cobrada de terceiros (e nesta prova fática ou conceituação jurídica, conforme a natureza do tributo a ser discutido estará a adequação ou não do remê

dio penal emprestado ao nosso ainda instável direito tributário), em razão de estar por lei obrigado a exercer o "ofício" de coletor de impostos não remunerado, mas vigiado pelo Fisco que de seu trabalho se utiliza, graciosamente, para remunerar apenas o vigilante, a lei tributária penal deveria referir-se mais especificamente, ao tentar amoldar as vestimentas jurídicas tiradas de outro direito, ao item III do § 1º e nunca somente às penas do artigo 168, que cuida do crime de apropriação indébita comum.

O comentário, todavia, a esta altura, deste estudo, vai, apenas, a título de demonstrar a imperfeição do transplante, pois a nossa opinião a ser, oportunamente, exposta, parte da carência de pressupostos fáticos, em decorrência das na

turezas jurídicas e dos fatos geradores dos tributos em questão, para a aceitação do crime discutido, como tal, impugnando, pela preliminar, a transferência efetuada, sem a necessidade da admissão "ad argumentandum", pelo menos em relação ao imposto sobre produtos industrializados, da existência do crime, com discussão posterior da referência mal colocada.

2.4.6. Outra modalidade de apropriação indébita, é aquela, em que o agente apropriador obtem a posse ou detenção da coisa, por erro, caso fortuito ou força da natureza, sendo em função da menor gravidade do dolo, punido por detenção não superior a um ano ou pagamento de multa.

Tecé Bento de Faria, comentários sobre o tipo de erro de que

cuidou a lei anterior, reproduzida na atual, indagando se do agente apropriador ou alheio, o que, de certa forma, é respondido por Euzébio Gomes (Trat. de Derecho Penal, IV, página 318):

*"La ley hablas de error, simplemente, y, en consecuencia, no cabe hacer distinción; pero si el agente hubiere provocado el error, el hecho constituiría estafa".*

2.4.7. Cuida ainda a nossa legislação penal, pelos seus artigos 169 § único e 170, de outros 2 tipos de apropriação, a saber, do tesouro e de coisa achada, cuja densidade criminal do agente apropriador, por ser menor, mereceu do legislador o oferecimento à autoridade julgadora da possibilidade de

aplicação de pena restritiva de li  
berdade ou meramente pecuniária.

2.4.8. A referência do artigo  
170

*"Nos crimes previstos neste ca  
pítulo, aplica-se o disposto  
no artigo 155 § 2º.*

*"Art. 155 - Subtrair, para si  
ou para outrem, coisa alheia  
móvel:*

*Pena: reclusão de um a quatro  
anos, e multa, de cinquenta  
centavos a dez cruzeiros.*

.....

*§ 2º: Se o criminoso é primá  
rio, e é de pequeno valor a  
coisa furtada, o juiz poderá  
substituir a pena de reclusão  
pela de detenção, diminuí-la  
de um a dois terços, ou apli*

*car somente a pena de multa",*

restringindo a extensão da pena pa  
ra os réus primários (o que é le  
gítimo) ou ao valor da coisa apro  
priada (que poderia ser contestá  
vel como fator de determinação da  
periculosidade do agente), encerra  
o capítulo substantivo da apropria  
ção indébita, no nosso direito pe  
nal.

2.4.9. Adjetivamente, a ação  
penal deve ser iniciada, necessaria  
mente, pelo Ministério Público (CÓ  
digo Penal artigo 102), sendo, na me  
dida em que a pena aplicável for  
de reclusão, inafiançável.

2.4.10. Cuidou o nosso Código  
Penal Militar (1891) do crime da  
apropriação indébita confundido  
com o crime de furto, assim o fazem

do o de 1944, com distinção das duas figuras delituosas (artigos 203/206) e o novo (Decreto-lei nº 1.001, de 21/10/69), pelos seus artigos 248 a '250.

### III

## Aspectos do Direito Tributário Penal

1. DO. ILÍCITO TRIBUTÁRIO E DO  
ILÍCITO TRIBUTÁRIO PENAL

*"Di per sè stessa l'imposta ri  
posa, come ogni altro tributo,  
sulla sovranità territoriale  
dell'ente pubblico territoria  
le e viene imposta e riscossa  
grazie al potere fondato su  
tale sovranità. Per questa ra  
gione si è parlato di rappor  
to di forza tributaria.*

*Con tale concezione si tras  
cura peraltro il fatto che la  
forza tributaria nei confron*

*ti del contribuente può manifestarsi solo entro il quadro dell'ordinamento giuridico".*

Blumenstein, Sistema di diritto delle imposte (System dos Steuerrechts) traduzione italiana 1954 - pág. 9 feita por Forte).

3.1.1. Tem o Estado, no seu poder de auto-manutenção, para preservar-se e à sociedade, o "jus imperium tributandi" que Jellinek, em seu "Sistema dei diritti pubblici subiettivi", 1912, página 69, assim explica:

*"Innanzi tutto hanno carattere di diritto pubblico tutte le pretese dello Stato, le quali trovano il loro fondamento esclusivamente nel suo imperium,*

*e perciò, quale che sia la giurisdizione chiamata a conoscerne, esse sono da giudicare esclusivamente dal punto di vista del diritto pubblico".*

Deste poder de tributar e de exigir cumprimento das Obrigações tributárias impostas, decorre a relação jurídica Fisco-Contribuinte sintetizada por Giannini, em seu "I concetti fondamentali del diritto tributário", 1956, pág. 148, da seguinte forma:

*"non si differenzia da ogni altra obbligazione secondo lo schema tradizionale elaborato dal diritto privato: l'ente pubblico creditore ha, infatti il diritto di esigere ed il debitore ha il dovere di cor*

*rispondere quella precisa prestazione che è stabilita dalla legge tributaria, di fronte alla quale i due soggetti sono giuridicamente uguali".*

O poder de tributar, todavia, deve ser regulado por legislação específica, dentro da qual e nos seus exatos limites de direito proclamado, encontra o Estado os meios necessários para o exercício de sua ação impositiva, fiscalizadora e repressiva, limites estes que podem ser de natureza constitucional ou de direito ordinário, como, por exemplo, o "princípio da anualidade tributária".

Esta capacidade estatal de se auto-limitar é maior ou menor, na medida em que o Poder decorre do consentimento do povo e não das

circunstâncias alheias à sua vontade, valendo à pena lembrar o nítido pensamento do falecido Presidente Kennedy, em 1962, quando dizia:

*"It is not our military might or our higher standard of living that has most distinguished us from our adversaries. It is our believe that the state is the servant of the citizen and not his master",*

tendo seu assessor, o advogado Theodore C. Sorensen, no artigo publicado no "The Great Ideas Today/ 1968, página 24" completando:

*"In short, we do not debate and dissent and engage in free discussion in this coun*

*try only with the consent of those who govern us. On the contrary, it is they who govern by our consent; and that is what distinguishes us from our adversaries". (4)*

As fronteiras legais ao poder de tributar, pelo Ministro Aliomar Baleeiro tão bem analisadas em suas "Limitações Constitucionais ao poder de tributar" não obstante referirem-se à nossa Carta Magna de 1946, (5) permanecem, como um marco indicativo ao legislador das suas responsabilidades e deveres, mesmo nos países, onde o poder não é tão claramente fruto do exemplo americano, como é o caso espanhol, que merece de seus doutrinadores as mesmas meridianas lições, dentre elas a de Usera, na "Legislación de Hacienda Española",

1954, ao dizer no seu prefácio:

*"Los movimientos de la Corporación pública para la consecución de su objeto non son absolutamente libres, se encuentran autoritariamente reglados. Este problema que trasladado al orden metafísico (quién los delimita?), supondría una solución básica indudablemente, pero fuera de nuestro objeto, considerado desde el punto de vista fiscal y administrativo, supone la sumisión del desarrollo material y formal de la Hacienda a unas normas, a unas reglas que son la expresión exacta de las garantías establecidas en favor de aquella comunidad, cuyos fines..."*

Ainda sobre as limitações ao "jus imperium tributandi", Trotabas escrevia, "Précis de science et législation financières", 11a. ed., 1953, pág. 268, ressaltando o papel da jurisprudência, como fator de equilíbrio:

*"paraît concevoir l'existence, entre l'action civile et l'action pénale, d'une "action fiscale"; elle se refuse, malgré l'article 1152 du code civil, à allouer des intérêts au contribuable qui obtient restitution d'un impôt, comme elle se refuse d'ailleurs à en allouer au fisc quand le contribuable est en retard, si des lois fiscales spéciales ne prévoient pas ces intérêts moratoires, etc".*

e concluindo:

*"Chaque problème doit donc être résolu en fait, d'après la loi fiscale, en tenant compte du climat, fiscal, si l'on peut dire, dans lequel il est posé, parce que "le droit fiscal apparaît comme nécessairement indépendant des autres disciplines juridiques. Et c'est bien ce que fait la jurisprudence quand elle s'écarte des dispositions de droit privé pour résoudre les questions d'assiette ou de liquidation, estimant qu'il lui appartient de définir, en droit fiscal, les conditions d'application de l'impôt".*

Ora, do império estatal, de um lado, das suas limitações, de outro, e das relações substantivas e adjetivas, criadas com os contribuín

tes, decorre o campo, onde surgem e morrem as normas tributárias.

3.1.2. Ilícito tributário é toda a violação da norma tributária punível pela lei, em tributário penal se convertendo, quando às sanções ordinárias acrescentam-se aquelas de natureza penal. (6)

Diz Ruy Barbosa Nogueira sobre a matéria, em seu Direito Financeiro, 2a. edição, 1969, página 163, que:

*"A legislação tributária cria as obrigações principais e acessórias que devem ser cumpridas pelas partes. As ações ou omissões contrárias aos dispositivos da legislação tributária é que constituem infrações fiscais. Portanto, as chamadas infrações fiscais*

*são os desatendimentos das obrigações tributárias principais ou acessórias e a cominação de penalidades para essas ações ou omissões estão previstas nessa mesma legislação administrativa-tributária",*

preferindo, em seguida, ao invés de reduzir os ilícitos analisados às duas categorias acima mencionadas, criar uma terceira na qual inclui, a título exemplificativo, o crime punível como excesso de exação (artigo 316 § 1º do Código Penal).

Entendemos que ilícitos semelhantes configuram apenas um ilícito penal, cuja legislação específica no Brasil antecedeu a criação de um direito tributário penal, por representar forma de ação estatal incidentalmente abrangendo campo da ação fiscal, mas cujas raízes

estão na capacidade do Estado em punir todos os atos que põem em risco a sua segurança, desvinculada desta ou daquela especialização e não de uma especialização derivada. (7)

Angelo Dus divide os ilícitos tributários italianos, a que prefere chamar ilícitos fiscais:

*"... per categorie omogenee i singoli illeciti sulla base dell'interesse giuridicamente protetto e delle modalità della condotta del soggetto attivo dell'illecito. Sotto tale profilo possiamo infatti distinguere cinque categorie di illeciti fiscali: evasione sostanziale; evasione presunta, violazioni fiscali commesse da terzi; violazioni di norme d'ordine o di ordini le*

*galmente dati; illeciti fiscali impropri".*

(Teoria Generale dell'illecito fiscale - Milano - 1957 - página 74).

Idêntica distinção faz Blumentein (Steuerverkürzung; Steuergelährdung, Pflichtverletzung dritter Personen; Ordnungsverletzungen e uneigentliche), assim como o "Code général des impôts" francês em seus artigos 1.745/1840.

Evasão substancial é aquela que representa a forma típica de ilícito tributário, normalmente exemplificado pela falta de recolhimento do tributo devido, qualquer que seja a sua motivação. Variando a graduação do ilícito, segundo as características pelas quais tiver sido cometido, nesta

categoria classificam-se as infrações que vão da mera falha de interpretação, com conseqüente pagomento do tributo a menor, até a sonegação efetiva, com o intuito doloso de fazê-la.

Evasão presuntiva é aquela que, não sendo uma evasão consumada, reflete um perigo ao interesse fiscal do Estado, como por exemplo, a detenção de determinados mecanismos ou aparelhos, os quais poderão gerar futura fraude. Não tem o carácter geral da evasão substancial, devendo ser analisada, caso por caso, de acordo com a legislação de cada país.

"Violação fiscal cometida por terceiro" pertence à categoria dos ilícitos fiscais, em que a relação tributária Fisco-Contribuinte é alargada e abrange terceiros, que

passam a ter responsabilidades perante o Estado independente da sua capacidade contributiva.

Violação da norma legal ou do regulamento, é aquela infração de carácter formal, que, sem provocar o não recolhimento do tributo, acarreta o não cumprimento de normas tributárias, no seu aspecto expressional.

Finalmente os ilícitos tributários impróprios são todos aqueles que, não abrangidos pelas quatro categorias anteriormente citadas, de forma tangencial, são pelo direito tributário considerados e podem ser classificados entre infrações fiscais. (8)

3.1.3. Ao analisar os elementos constitutivos do ilícito fiscal, Angelo Dus (obra citada, pági

na 159) define-o como um fato em contraste com o ordenamento jurídico, que possa ser atribuído ao agente, como manifestação de vontade desobediente a uma obrigação imposta por norma tributária, com o que se produz uma ofensa ao interesse fiscal do Estado.

Considera como pressupostos do ilícito fiscal a existência de um sujeito ativo com capacidade tributária (penal), a existência de uma norma tributária (penal) e uma relação jurídica tributária entre o contribuinte e o Estado, na qual tem este o direito de exigir obrigações daquele, e considera como seus elementos constitutivos, elementos de natureza objetiva e subjetiva, após distinguir nos ilícitos fiscais aqueles substanciais dos de características formais.

No exame dos ilícitos subjeti

vos, apoiado em autores como Bühler, Galiano, Di Lorenzo, Antolisei, Bataglioni, Panain e outros, após uma divisão entre os oriundos da ação e omissão, busca aprofundar-se numa distinção dos mesmos com base na conduta, chamando-os de "comissivi, omissivi, omissivi impropri, misti di azione ed omissione".

Por outro lado, outro doutrinador italiano que escreveu interessante obra sobre o direito penal e processual financeiro, Luigi Sechi, à página 71 do seu citado livro, procura definir o ilícito fiscal, alicerçando sua definição com considerações, cuja reprodução se justifica nesta rápida tentativa de situar a extensão e o conceito das infrações tributárias penais:

"18. Nozione di violazione fi

nanziaria. Distinzione delle violazioni. "Violazione (dal lat. violare, der. di vis = violenza) è termine che in diritto indica l'agire contro la legge.

Nel diritto penale finanziario è adoperato in senso generico di fatto umano contrario ad una norma finanziaria, per il quale è prevista una sanzione.

Vengono anche adoperate, sia in dottrina che nella giurisprudenza, le espressioni equivalenti di:

- trasgressione, che è un andare oltre la legge;
- infrazione, che è un andare contro o infrangere la legge;
- illecito, che è un operare

in modo non consentito, non conferme al diritto. "Non licet fraudare gabeliam" di cavano i latini (= non è lecito frodare il tributo); onde la frode al tributo è un illecito, detto comunemente fisscale perchè "produttivo di un'offesa al diritto fiscale dello Stato"

(Dus).

La violazione finanziaria pressuppone dunque l'esistenza di una norma finanziaria che, come ogni altra norma giuridica, consta di due elementi essenziali: il precetto e la sanzione.

Il precetto, garantito dalla sanzione, può riguardare.

- o il diritto-dovere dello Stato di provvedere alle

entrate necessarie per fronteggiare le pubbliche spese, imponendo, fra l'altro, che tutti vi concorano in ragione della propria capacità contributiva;

o le prescrizioni poste per assicurare il regolare svolgimento di tale diritto-dovere".

Aliás, Angelo Dus já explicara o ilícito fiscal do ponto de vista analítico, às páginas 107/8 da sua teoria geral do ilícito fiscal (Edição 1956):

"L'illecito fiscale può essere esaminato in modi diversi nel suo insieme, cioè in modo unitario; oppure analiticamente, esaminandone cioè gli ele

menti che lo compongono e le relazioni che intercorrono tra essi. Il primo codice com'è formato l'illecito fiscale, in che si distingue dagli altri illeciti giuridici; il secondo consente di esaminarne l'intima struttura, isolando di volta in volta gli elementi che si vogliono studiare e rilevando per ognuno di essi quanto ha di caratteristico.

Sul primo ci siamo già soffermati; occorre ora passare al secondo perchè questo è il solo che, consentendo un esame profondo dei singoli elementi, porta alla loro effettiva conoscenza.

A tal fine è necessario scomporre l'illecito, consideran

dolo nel suo procedimento di produzione. Vedremo così che per il realizzarsi dell'illecito fiscale è necessaria la preesistenza di alcuni elementi che sono estranei alla struttura dell'illecito stesso, pur essendo indispensabili per la sua esistenza (pre-supposti dell'illecito fiscale).

Vedremo successivamente gli elementi che sono essenziali per l'esistenza dell'illecito (Elementi costitutivi), distinguendoli in soggettivi ed oggettivi, e quelli che, non essendo indispensabili, possono chiamarsi accessori (circostanze dell'illecito). Vedremo infine in quali casi la mancanza di taluno degli elementi suindicati, o una sua par-

ticolare qualificazione, determina l'inesistenza dell'illecito stesso e, quindi, la sua non punibilità.

Ocorre, peraltro, osservare che gli elementi suindicati non sono qualche cosa di staccato, di avulso dall'illecito, esistenti separatamente da questo e che l'illecito stesso non è costituito dalla loro somma, ma risulta da essi composto, in un tutto unitario, nel quale i vari elementi s'intrecciano e si modificano vicendevolmente".

3.1.4. No Brasil com o advento da Lei 5.172/66, hoje Código Tributário Nacional, a nossa forma de classificação das infrações fiscais não se distancia muito da doutrina exposta por autores de ou

tros países, dividindo-as Ruy Barbosa Nogueira em seu "Direito Financeiro - Edição 1969 - página 164", em substanciais e formais, representando as primeiras aquelas que resultam no não pagamento de tributo e as segundas em meras violações de dispositivos regulamentares, sem dano maior ao Estado.

Sob um outro enfoque, divide as infrações fiscais em objetivas (resquício deixado pelo artigo 136 do C.T.N.) e subjetivas e estas em culposas (negligência, imprudência, imperícia) e dolosas (sonegação, fraude, conluio). (9)

As definições das infrações subjetivas culposas e dolosas estao hoje incorporadas ao nosso direito positivo, sendo as infrações dolosas as únicas puníveis com a perda de liberdade, muito embora a

péssima redação do artigo 2º do Decreto-lei 1.060/69 possa levar ao intérprete menos avisado e mais ancioso em dar poderes ilimitados ao Fisco, a aceitação da tese de que qualquer obrigação tributária de qualquer natureza, se não cumprida, poderá ocasionar a prisão administrativa do contribuinte.

Vejamos qual é a legislação tributária penal, no país, a autorizar sanções restritivas da liberdade, além das penas pecuniárias, apreensões, perda de mercadoria, sujeição a sistemas especiais de fiscalização, interdições, confiscos, sequestros, etc.

## 2. LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA

*"É princípio fundamental para a punibilidade, o de que ne*

*nhuma pena pode ser infringi  
da sem responsabilidade do a  
gente".*

(Ruy Barbosa Nogueira -  
R.T.269/31).

3.2.1. O marco divisório da  
nossa legislação tributária penal  
está representado pela promulgação  
da Lei nº 4.729/65.

3.2.2. Antes disso, já o con  
trabando fôra contemplado por va  
riada legislação, que data do direi  
to imperial, mas o crime de contra  
bando e descaminho, por ser o mais  
grave de todos aqueles que flutu  
am na nossa legislação tributária  
e por ser de natureza tal que a  
própria segurança nacional é, mais  
do que em qualquer outro de carac  
terísticas fisco-patrimoniais, pos

ta em xeque, poderia ser considera  
do um crime à parte dos demais, já  
que, apenas, incidentalmente a le  
gislação específica sobre tributos  
é atingida, outros efeitos lesivos  
à Nação - e de maior importância -  
decorrendo da prática deste crime.

O problema é de tal ordem que  
a atual lei sobre contrabando ou  
descaminho (Decreto-lei 975/69) che  
ga a penalizar o praticante com re  
clusão de oito a vinte anos, o que  
representa pena maior que o do ho  
micídio simples.

Os doutrinadores, em todo o  
mundo, dão a esta figura delituosa,  
gradação superior a de qualquer  
infração tributária penal, destacan  
do-se entre eles, como por exemplo,  
Beccaria, em "Dei delitti e delle  
pene", cap. XXXI, L.A.:

*"é un vero delitto che offende*

*il sovrano e la nazione"...*

*"una pena considerevole, fino alla prigione medesima, fino alla servitù, auspica che le pene siano limitate" al travaglio e servizio della regalia medesima che (l'agente) ha voluto defraudare"..*

e Carrara em "Lo Statò ed il codice civile", Firenze 1880, I, pág. 454:

*"è contravvenzione alle leggi della dogna che diventa delitto se fatto per mestiere o con associazione e sale a crimine se perpetrato con violenza o seduzione".*

Capítulo à parte e de conotação pitoresca temos, em alguns comentários feitos, por escritores a

respeito do contrabando e citado por Sechi, à página 80 de seu livro Diritto Penale e Processuale Finanziario:

*"Una strana guida", facendo confessare un contrabbandiere commenta: "Il contadino non può persuadersi che il contrabbando sia un'azione colpevole; il suo senso morale non arriva alla nozione dei diritti dello Stato. Sa che il rubare e far violenza al prossimo sono atti disonesti; ma non può concepire per disonesto il comprare un oggetto là dove lo si trova a miglior mercato e lo smerciarlo dove lo pagano caro. La proibizione di un traffico tanto naturale gli pare una prepotenza intollerabile, contro la quale*

non solamente è lecito, ma me  
ritorio ribellarsi"

.....

"il contrabbando è stato uno  
dei più grandi benefattori  
dell'umanità nel periodo pro  
tezionista, in cui l'intrusio  
ne governativa deprimeva in  
dustria e commercio. Tale de  
pressione avrebbe indubbiamen  
te causato effetti disastrosi  
se il contrabbando non avesse  
spiegato la propria forza e  
riparato ai danni inevitabili  
di quelle leggi deludendole e  
paralizzandole praticamente  
nei loro effetti".

.....

"Chateau, maison, cabane - Nous  
sont ouverts partout - Si la  
lois nous condamne - Le peu  
ple nous absout".

.....

"Il contrabbando - scrive Cesa  
re Beccaria - nasce dalla leg  
ge medesima: crescendo la ga  
bella, cresce sempre il van  
taggio".

3.2.3. Também o crime de apro  
priação indêbita para o imposto de  
renda retido na fonte e para a  
contribuição aos Institutos Previ  
denciários antecedeu a Lei  
4.729/65, como direito positivo, fi  
guras estas que serão por nós ana  
lisadas na quarta parte deste tra  
balho.

3.2.4. Cuidava ainda a nossa  
legislação penal tributária de ou  
tros dispositivos tangenciais, an  
tes de 14/2/65, como excesso de  
exação, falsificação de documentos  
fiscais, cuja essência e densidade

jurídicas pertenciam e pertencem mais ao direito penal que propriamente ao tributário, podendo-se mesmo dizer a um direito penal administrativo.

3.2.5. A Lei 4.729/65, todavia, aproximou o Brasil de outros países, que, em sua legislação tributária, somaram às sanções de natureza pecuniária e civil, aquelas de natureza penal.

A institucionalização de um direito tributário penal, cujas dimensões exatas, nem a jurisprudência, nem a nossa doutrina determinaram, decorre de velho anseio dos técnicos fiscais em dotar o país de um arsenal maior de armas coatoras, visando a proteção do crédito tributário e o desincentivo à sonegação, fraude ou conluio.

Como, em todo o país, todavia,

a aceitação das normas tributárias penais é de consciencialização lenta por parte dos contribuintes, que identificam a perda da liberdade decorrente de sua aplicação, como uma volta ao direito romano primitivo, ou ao direito pré-romano de prisão por dívida. Assim sendo, não representaria uma evolução mas um retorno a um passado jurídico, ultrapassado à custa de muito sacrifício e luta, pela humanidade, normalmente quando o manuseio das armas mencionadas é feito, de forma inadequada e injurídica, pelas autoridades encarregadas de usá-las (ou sem a competência para fazê-lo) o que torna mais odioso o princípio válido apenas e na medida em que a prudência, o estudo pormenorizado de cada caso e uma aplicação não generalizada tenha suas exteriorizações, através do Poder Judiciário

rio. (10)

Assim é que o Poder Judiciário, único com competência para aplicar a nossa nascente legislação tributária penal, sempre que sobre ela se manifesta, tem-no feito para desfazer errôneas aplicações das autoridades administrativas que, no afã de buscar soluções rápidas para problemas criados ou preconceitos formados, desvestem-se da natural cautela e do estudo mais aprofundado do nosso direito positivo. (11)

Tanto mais que, a variada legislação fiscal, das mais complexas do mundo, face a uma confusa interpretação pelos Fiscos Federal, Estadual e Municipal do ascético Código Tributário Nacional, dificulta ao contribuinte médio a sua "medulização", pois, na maior parte das

vezes, conflitante e pouco clara.

A verdade, todavia, é que o primeiro passo foi dado e o tempo permitirá que todos aqueles que, direta ou indiretamente, participam da evolução do nosso direito tributário, lapidem este adendo adjetivo necessário, se cientificamente reformado e sabiamente executado, para a personalização do novo ramo jurídico. (12)

3.2.6. Reza a Lei 4.729/65 em seus artigos 1º, 2º, 3º, 4º e 6º :

*Art. 1º - "Constitui crime de sonegação fiscal:*

*I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direi*

to público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II- inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda

Pública.

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º - Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º - Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público

que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º - O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo, aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo".

Art. 2º - "Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter iní-

cio, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Parágrafo único: Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1º e 6º a sonegação fiscal anterior à vigência desta lei".

Art. 3º - "Somente os atos definidos nesta lei poderão constituir crime de sonegação fiscal".

Art. 4º - "A multa aplicada nos termos desta lei será computada e recolhida, integralmente, como receita pública extraordinária".

Art. 6º - "Quando se tratar de pes-

soa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal".

3.2.7. A Lei 5.569/69, de 25/11/69, acrescentou nova figura delituosa, considerando vigente o seu artigo 1º:

"O artigo 1º da Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, passa a vigorar com o acréscimo do seguinte item:

V - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte

beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal". (13)

3.2.8. Cuidou ainda o Decreto-lei 326/69 (artigo 2º) do crime de apropriação indébita para o imposto sobre produtos industrializados, que será por nós analisado na quarta parte deste trabalho.

3.2.9. Finalmente, com base no Ato Institucional n. 5/68 foi publicado o Ato Complementar n. 42 e os Decretos-Lei n. 1.060/69 e 1.104/70 criando novas penalizações pecuniárias e de perda de liberdade, além das penas existentes, num arsenal que se faz uma ameaça insuportável sobre os contribuintes, mas cuja aplicação, felizmen

te até o momento não foi concreti  
zada, em termos definitivos e ir  
reversíveis.

## IV

### **Apropriação Indébita no Direito Tributário Nacional**

1. APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO DIREITO  
TRIBUTÁRIO NACIONAL

*"O problema mais delicado na  
questão da interpretação fis-  
cal é o da chamada "integra-  
ção da legislação tributária",  
precisamente em razão da es-  
trutura específica desse di-  
reito obrigacional público".*

(Ruy Barbosa Nogueira 2a.  
Ed. "Direito Financeiro"  
1969 - pág. 73)

4.1.1. A figura da apropriação

indébita foi introduzida em nossa legislação tributária, pela Lei 3.807, de 26/8/60, numa tentativa governamental de obrigar as empresas nacionais e seus administradores ao recolhimento de contribuições previdenciárias, cujos débitos cresciam, sem grandes possibilidades de cobrança, já que demoradas as execuções e desorganizada a máquina administrativa federal.

Um outro fato a incentivar o descumprimento residia na forma imperfeita como surgira este direito, desprogramado, desde a sua origem, com a obrigação nunca atendida do Governo, em recolher o terço, para a formação dos fundos necessários às finalidades previdenciárias.

A seguir a Lei n. 4.357/64 estendeu a mesma figura para o imposto

to de renda retido na fonte, visando coibir prática, que se fazia reiterada, de não recolhimento da quele tributo direto. (14)

Finalmente, o Decreto-lei 326/67 estendeu ao não recolhimento do I.P.I. a mesma tipificação penal, completando a tentativa de extensão do crime configurado no artigo 168 do Código Penal ao nosso direito tributário.

Desta incursão do nosso legislador tributário, pelos campos do direito penal, estudaremos, a seguir, tributo por tributo, quando legítima e quando não a concretização representada pelos dispositivos tipificadores, o que, a rigor, é a essência deste trabalho.

Começaremos a análise pela apropriação indébita no imposto sobre produtos industrializados, onde

a matéria é controvertida, até por que em relação ao Imposto de Renda na Fonte e contribuição ao I.N.P.S., não só a discussão restringir-se-á sobre casos fáticos ocorriveis, como não há ainda jurisprudência formada a respeito, apesar de legislação mais antiga.

## 2. APROPRIAÇÃO INDEBIDA NO I.P.T.

*"O conceito de que o ônus de imposto indevido é transferido à terceiros deflui de uma mentalidade inflacionária - até agora não "revertida" nem por expectativa - que pressupõe ser o preço final formado por uma mera soma de componentes, sem limite qualquer, a ponto de se poder transferir todos os encargos de qual*

*quer natureza, mais o lucro desejado, pré-determinado. O preço pode, de fato, ser assim decomposto, mas não formado, pois o seu "quantum" é fixado pelas condições de mercado, podendo dar maior, menor ou nenhum lucro e até mesmo prejuízo" - José Carlos Graça Wagner.*

(publicado no "O Estado de São Paulo" página 55 - em 7/7/68).

4.2.1. O artigo 2º do Decreto-Lei n. 326/67 reza:

*"A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de a*

propriação indêbita definido no artigo 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma, salvo se pago o débito espontaneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.

Parágrafo único. A ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após decisão final condenatória proferida na esfera administrativa".

O dispositivo acima, ao buscar

caracterizar o crime de apropriação indêbita, considera-o

"definido no artigo 168 do Código Penal"

de tal maneira que a definição do artigo é aquela aplicável, COM TODOS OS SEUS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS, à figura delituosa criada pelo referido diploma. Nem mais, nem menos. Todos. (ter a posse ou detenção da coisa alheia, apropriar-se da coisa para si ou para outrem, estar o agente imbuido do "dolo a propriandi").

Ora, como o primeiro destes elementos já atrás analisado é pertencer a coisa ao proprietário ou possuidor, que a entrega ao futuro apropriante, o artigo 2º transforma o imposto sobre produtos industrializados em obrigação tribu

tária do terceiro e não mais do depositário da mesma, que estaria assim desvinculado do pagamento do I.P.I., sempre que não recebesse o valor do tributo de terceiros (no caso realmente os contribuintes, não mais de fato, mas de direito).

O fabricante ou produtor estaria, assim sendo, no ofício de mero agente arrecadador, à semelhança de um banco que não está obrigado a recolher impostos aos diversos Erários, se de seus contribuintes não receber os fundos necessários para fazê-lo.

Só assim se poderia compreender a aplicação do artigo 168, que tem como primeiro elemento constitutivo o agente ter a posse ou detenção da coisa alheia.

A legislação de I.P.I., todavia, impõe aos produtores prazos certos

de recolhimento, independente da queles concedidos pelo produtor a seus fornecedores, e até mesmo independente do seu recebimento, já que este é obrigação a pagar o tributo, em qualquer circunstância, mesmo que nunca lhe ressarça o terceiro comprador as importâncias, a este título destacadas nas notas.

Assim sendo, o primeiro fundamental elemento constitutivo da apropriação indébita inexistente no I.P.I., descaracterizando a figura penal mencionada, já que obrigação tributária do produtor e apenas deste, não podendo ter na figura do terceiro, daquele que entrega e é lesado pelo dolo do depositário, o único prejudicado pela ocorrência delituosa.

Mister se faz, todavia, o exame da natureza jurídica do imposto

sobre produtos industrializados, da definição de quem seja o contribuinte legal do I.P.I., do problema da repercussão de tributo nos terceiros, à vista do nosso Código Tributário Nacional, dos casos de repetição de indébito deste tributo, para melhormente se compreender a absoluta inadaptabilidade do artigo 168 do antigo Código Penal.

4.2.2. Houve época em que se sustentou ser o fabricante mera "longa manus" do fisco, no imposto de consumo, chamando-se-lhe contribuinte legal e ao terceiro, contribuinte de fato.

Este entendimento decorreu do disposto no art. 99 do Decreto-lei 7.404/45:

*"O imposto, quando "ad valorem", figurará obrigatoriamen*

*te em parcela separada na "nota fiscal" e será cobrado do primeiro comprador, pelo fabricante, ficando, a partir deste momento, incorporado ao preço do produto".*

A idéia de ser o contribuinte obrigado ao recolhimento mera "longa manus" do fisco não-decorria assim de mera presunção, MAS DE TEXTO EXPRESSO DA LEI, ao determinar a cobrança de seu "quantum" do primeiro comprador, ou terceiro, no relacionamento entre fabricante e fisco.

Com a revogação dessa norma pelo inciso II da Alteração 6a. da Lei 3.520/58 houve, inclusive, nova investida das fazendas estaduais, a considerar que o imposto passara a integrar o preço.

Nessa ocasião, o Egrégio Supre

mo Tribunal Federal focou a matéria da seguinte forma:

- a) enquanto destacado, o imposto constituía *renda* da União, insuscetível de ser tributado por imposto estadual;
- b) a operação tributada pelo I.V.C. *era anterior* ao consumo e, portanto, o tributo incidente sobre este não poderia interessar à base de cálculo do primeiro;
- c) o imposto, sendo gradativo e não-cumulativo, só se transformava em *custo efetivo* APÓS adquirido por não-contribuinte, incapacitado de se creditar pelo imposto destacado na sua nota de aquisição.

De fato, a Lei 3.520/58 revoga

a o art. 99 porque *cada fabricante*, no processo de industrialização, passara a ser obrigado a *recolher*, tão-somente, o imposto *por acréscimo de valor*, relativo à sua operação, deduzindo o imposto pago pelos fabricantes responsáveis pelas operações anteriores.

Cada fabricante se tornou *contribuinte legal* DA PARCELA incidente sobre o valor de sua operação, NÃO RESPONDENDO PELO IMPOSTO PAGO PELO ANTERIOR, TANTO QUE SE CREDITAVA PELO VALOR CONSTANTE DA NOTA. Por outro lado, para o adquirente o "quantum" da nota de aquisição não constituía *encargo nem ônus*, em virtude do crédito, no livro fiscal, no próprio período de entrada, *liberando-o*, de imediato, de pagamento de valor correspondente, devido pelas saídas de seus produtos.

A lei anterior mandara DESTA

CAR e COBRAR, como imposto, de terceiro (o primeiro comprador era o contribuinte por força de lei e não meramente de fato), AGCRA passava a determinar o destaque para efeito de crédito pelo adquirente. Através dele, se desonerava de parcela equivalente, respondendo, tão-somente, perante o fisco, pelo imposto incidente pelo valor acrescido da operação de sua responsabilidade.

Nenhuma norma determinou, a partir da Lei 3.520/58, a cobrança do imposto de terceiro, seja primeiro ou último comprador.

A lei definiu, com clareza, o fabricante como ÚNICO contribuinte legal, com as exceções expressamente previstas, de transferência da obrigação de pagamento para terceiro, excluído, o contribuinte dessa obrigação. Caso, por exemplo de co

merciante equiparado a fabricante, por encomendar a fabricação de produto. (A remessa feita com suspensão do imposto, que deixa de ser pago pelo fabricante para sê-lo pelo adquirente).

Com a reforma tributária e advento do Código correspondente (Lei 5.172/66) a lei definiu o contribuinte legal, de forma precisa:

Art. 51 - "Contribuinte do imposto (I.P.I.) é:

.....  
II - o industrial ou quem o equiparar".

Definiu mais, definiu que a base de cálculo é o valor da operação da qual decorrer a saída (industrialização ou operação equipada), conforme o art. 47, sendo o

imposto não-cumulativo (art. 49):

*"dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados".*

Em outras palavras, cada fabricante passa a ser contribuinte legal da referida diferença a maior, SEM ser contribuinte de fato da parcela paga pelo industrial que lhe precedeu na industrialização, porquanto por ela se creditou.

Por sua vez o imposto deixou de ser de consumo e assim, para o consumidor, o novo tributo passou a ter tanto significado quanto o componente mão-de-obra, ou publici

dade, ou lucro, ou matéria-prima, no preço final.

Hoje, portanto, não há que falar em primeiro adquirente NEM em consumidor. Confirma-o o parecer do Consultor Geral da República, do Governo Médici, aprovado pelo exmo. senhor Presidente, "verbis":-

*"Alguns entendiam que, in casu, a imunidade só indiretamente alcançaria o tributo, isto é, apenas quando o beneficiado fosse o contribuinte de direito, outros, entretanto --- sob o fundamento de que na hipótese, o sujeito passivo da obrigação tributária era o comprador --- concluíam pela não incidência do tributo contra ao mesmo, se imune...*

.....

Com o advento da constituição de 1967, modificou-se a situação. O tradicional imposto de consumo foi abolido e criado novo tributo com a denominação de imposto sobre produtos industrializados (I.P.I.). A incidência específica do imposto passou a ser sobre a produção, embora o fato gerador seja a saída da mercadoria (Código Tributário Nacional - art. 46). 5. A situação não continua sendo a mesma do antigo imposto de consumo, porque agora, **JÁ NÃO EXISTE A RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE DE FATO OU FISCO-CONSUMIDOR.** A aquisição do produto não constitui fato gerador do I.P.I." (grifos nossos).

(Parecer PR- 2.596/69)

O contribuinte, PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS É O FABRICANTE, que suporta o ônus do pagamento do imposto relativo ao valor da sua operação, embora haja casos, como se verá, ao cuidar-se da exegese do art. 166 do Código Tributário Nacional, em que a obrigação de pagar o imposto se transfere ao terceiro, com exclusão da responsabilidade do contribuinte.

A jurisprudência é toda hoje nesse sentido. De fato, quando a isenção ou imunidade favorecer o adquirente, nem por isso o fabricante está desobrigado do pagamento do I.P.I.

Cada fabricante, em relação a SUA operação de industrialização, deve pagar o tributo, AINDA QUE O ADQUIRENTE não lhe pague o valor da operação.

Deverá fazê-lo, ademais, se deixar de destacar o imposto na nota, por erro ou omissão.

Fa-lo-á, do mesmo modo, no caso de a operação causar-lhe prejuízo comprovado.

O I.P.I. indevido, assim, onera o seu lucro, pois reduz o resultado da operação em face das condições de mercado ou lhe aumenta o prejuízo, se as condições de mercado impuserem resultado negativo.

De outro lado, se o I.P.I., causar prejuízo ou aumento de prejuízo ao fabricante vendedor, ainda assim o adquirente, se contribuinte, poderá se creditar pelo referido imposto, destacado na nota. Isto porque o destaque visa permitir o crédito, e não a cobrança do imposto de terceiro, que não o paga, exatamente porque dele se credita.

Uma conclusão se impõe portanto: a lei define o industrial como *contribuinte legal* atribuindo-lhe o *ônus financeiro* do pagamento do valor da operação a que der causa.

4.2.3. Após o advento do Código Tributário Nacional a norma básica relativa à restituição de imposto indevido está contida no art. 166 do referido diploma, até agora examinada superficialmente.

Não é demais afirmar, tal o seu alcance, que seu estudo já representou uma alteração parcial da Súmula 71 (Súmula 546):

*"Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte "de jure" não recuperou do contribuinte "de facto" o "quantum respectivo".*

(publicada no Diário da Justiça de 10/12/69 - página 5935).

muito embora ainda inesgotada a sua análise pelo Supremo Tribunal Federal, que poderá quando examiná-lo isoladamente, alterar a jurisprudência formada, à luz de outros dispositivos legais. (caso das entidades imunes).

De fato, a interpretação da legislação fiscal com base em conceitos econômicos-financeiros, após o Código, deve ser considerada superada pelo advento de normas novas a exigir revisão de conceitos, na maioria das vezes, de caráter subjetivo. O conceito econômico-financeiro não oferece a objetividade da norma jurídica e conduz à variação indesejável na interpretação da lei, ou a distorções de situa

ções nas relações jurídicas, com desvantagens para o corpo social. Afirma-o o Douto Ministro Amarílio Benjamin, em despacho publicado in D.J.U. de 22 de agosto de 1969, pág. verbis:

*"O fenômeno da repercussão não é decisivo na divergência. Trata-se de simples fato econômico. Para influir nas relações jurídico-tributárias, far-se-ia preciso norma legal que o autorizasse". (15)*

Na organização econômica do país, o lucro é legítimo se proceder de atividade lícita. Não há enriquecimento ilícito presumido, mas deve decorrer de norma legal objetiva.

Ora, não há lei fixando o lucro em porcentagem rígida, ainda

quando houver lei impositiva de ta  
belamento. Neste caso, só haverá en  
riquecimento ilícito se for cobra  
do preço "por fora" ou *excesso de*  
*preço*. Se, pelo contrário, houver  
*aumento de produtividade* ou *redu*  
*ção de despesas*, inclusive decor  
rentes de *eliminação de verbas in*  
*devidas*, e o lucro aumentar, respei  
tando o tabelamento, o enriqueci  
mento *daí decorrente* NÃO será ilí  
cito.

O lucro na estrutura jurídica  
da economia brasileira, se configu  
ra pela diferença obtida entre o  
custo global e o preço global. *Se*  
*rã maior ou menor*, segundo as con  
dições de mercado, incluídas nes  
as as condicionantes resultantes  
da intervenção do Estado na econo  
mia.

Assim, o imposto pago *a maior*,  
*reduz* o resultado legítimo do ven

dedor. De fato o preço global fixa  
do pelas condições de mercado, não  
se altera MAS o custo global -- ou  
seja o montante das despesas dire  
tas e indiretas pagas pelo fabri  
cante, inclusive o financiamento  
até o momento da venda ou até o  
seu total pagamento, em vendas a  
prazo -- é *indevidamente* aumentado.

O lucro a que o vendedor fazia  
jus, terá sido *reduzido*, *sem justa*  
*causa*.

Por sua vez, para o comprador,  
há um preço global fixado pelo mer  
cado independente do montante dos  
componentes de custo. Que o lucro  
seja maior ou menor, ou que haja  
prejuízo, com isto não se preocupa  
o adquirente. Pagará o preço do  
mercado, tabelado ou não.

Afirmar que qualquer "quantum"  
indevido é acrescido ao preço ou

integra o custo é desconhecer as próprias regras do jogo econômico estabelecido na Constituição. *Primeiro* porque o preço não é o resultado de uma soma de custos e mais o lucro desejado na operação. É resultante do livre jogo do mercado e assim não há quem possa, a seu talante, *acrescer o imposto indevido ao preço de mercado.* *Segundo*, porque o custo pode ser uma soma de componentes, ao contrário do preço no qual há um elemento instável, o lucro. Mas o custo -- como fato, não como perspectiva -- só tem significado *para apuração do lucro ou do prejuízo* MAS nunca para a fixação do preço; *senão como perspectiva.*

Se o custo for maior, o lucro será menor. Se menor, o lucro maior. Assim, se auferindo lucro maior, no caso, de NÃO ser exigido impos

to indevido, este lucro é lícito -- e é -- não há porque entender existir lucro ilícito decorrente da restituição de verba indevida, em virtude do aumento obtido pela sua reposição no nível que seria alcançado se não houvesse exigência des cabida.

Assim, se no pagamento de imposto DEVIDO o *encargo financeiro* é do fabricante, no caso de imposto *indevido* o encargo do fabricante será *financeiro* (pagamento do tributo) e *econômico*, pela redução da margem de lucro legítima facul tada pelas condições do mercado.

Ora, a verba indevida lhe terá aumentado seu custo global, SEM al terar as condições do mercado.

Por outro lado, o comprador pa ga o preço do mercado, em qualquer das situações, pouco lhe importan

do a composição de custo e a margem de lucro. Pelo contrário essa margem dificilmente pode ser determinada, de pronto.

Por sua vez, se a redução de custos impusesse redução de preços, para manter a mesma margem de lucro, a fim de não haver enriquecimento ilícito, a evidência estaria-se punindo o aumento da produtividade das empresas. Ademais, nas próprias economias totalmente estatizadas tal controle é impossível.

Assim, tais conceitos econômicos financeiros, variáveis e contestáveis, com grande carga de subjetivismo, dependendo do ângulo em que se coloca o observador, além de fatores doutrinários e culturais, não oferecem critérios seguros para a melhor determinação das relações jurídicas relativas ao cumprimento

das obrigações fiscais.

O artigo 166 há de ser interpretado tendo por base normas legais específicas e não meros conceitos subjetivos.

Reza a norma citada:

*"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".*

Ora, a natureza de um tributo não se determina por conceitos econômico-financeiros mutantes, contraditórios e até conflitantes. Não, por exemplo, quem diga ser preferi

vel atribuir à Fazenda Pública o imposto cobrado a maior na impossibilidade de restituição a um terceiro indeterminado e sem direito líquido e certo, até porque depende da prova de ter recolhida a verba reclamada, por parte de seu fornecedor ou série de fabricantes, no caso de industrialização horizontal.

A essa noção outra se contrapõe no sentido de sustentar a preferência da utilização de recursos na área privada, de regra mais eficiente, oferecendo maiores índices de reprodução. Para a comunidade, como um todo, interessa a maior e mais rápida produção de riquezas, pelas vantagens resultantes da ampliação, dos recursos nacionais disponíveis.

De outro lado, para ter autoridade de exigir o cumprimento da

lei, o Estado deve ser o primeiro a cumpri-la, mormente por estar em suas mãos alterá-la, quando necessário. Não deve, assim, cobrar imposto não autorizado por lei, nem, se cobrado indevidamente, mantê-lo em seu poder.

4.2.4. O I.P.I., por sua natureza, como já se viu nos itens 4.2.2. e 4.2.3., NÃO comporta a transferência de encargo financeiro, embora a lei preveja exceções nesse sentido, como se verá.

Ao contrário, o imposto de consumo, na vigência do artigo 99 do Decreto-lei 7.404/45 COMPORAVA TAL EFEITO, EM SUA NATUREZA, por expressa determinação legal, ou seja, a sua cobrança pelo fabricante, do primeiro comprador.

Não é o caso do I.P.I. Por natureza o imposto é seletivo em fun

ção da essencialidade dos produtos. E não-cumulativo. Obriga a cada fabricante -- contribuinte legal -- em relação ao *acréscimo de valor* da operação de industrialização de sua responsabilidade específica. Se transferível o encargo, seria *cumulativo*. É argumento de lógica *in* discutível. Assim, *por natureza* o I.P.I. não é transferível.

Em outras palavras, por ser não-cumulativo não transfere o *encargo financeiro*. Cada qual responde pelo *encargo financeiro* (pagamento do imposto) referente à operação por si procedida, *descontando*, *por crédito*, o pago pelo fabricante anterior no processo seguinte de industrialização.

Por natureza, o I.P.I. sobre o valor acrescido é *uma despesa de produção DO FABRICANTE*, como outra

qualquer (matéria-prima, mão de obra, etc.). Cada um responde pela *sua própria despesa*, sem se onerar pela despesa dos outros, levada a crédito, de imediato, no mesmo período do recebimento da nota de aquisição e, também de imediato, deduzido o imposto a pagar pelas saídas, mesmo quando se refira a outra mercadoria.

Mas, tanto o Código Tributário cuida de exceções, como a própria lei específica do I.P.I.. Antes porém, deve-se verificar como o Código Tributário define o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação, determinantes da legitimidade das partes em qualquer demanda sobre ato jurídico do qual participem.

O artigo 119 declara:

*"sujeito ativo da obrigação é*

a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento"

e o artigo 121 dispõe:

"sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

§ único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador;

II - responsável (na nova sistemática faz as vezes de terceiro - observação nosa), quando, sem revestir

a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

Para o Código Tributário o sujeito da obrigação é a Fazenda e o sujeito passivo o obrigado ao pagamento.

Qualquer erro relacionado com o ato jurídico praticado pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação, deve ser desfeito entre eles, ou seja, entre quem recebeu e quem pagou, só havendo participação do responsável (não-contribuinte) quando este for sujeito passivo, ou seja, quando tiver pago o imposto, e, portanto, suportado o encargo de desembolso (encargo financeiro).

Não há sujeito passivo presumido por fenômeno de repercussão, sem

norma legal expressa que o estabe<sup>leça</sup>, ou seja, que defina haver *repercussão de caráter JURÍDICO* e não apenas econômico.

O art. 128 dá bem o exemplo disso, ao demonstrar o verdadeiro conteúdo do art. 166, ao dispor:

*"Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário À TERCEIRA PESSOA, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". (16)*

O art. 166 não pode cogitar de terceiro indeterminado, ou resul

tante de conjecturas sobre possível existência de fenômeno econômico-financeiro, MAS do *terceiro* que ASSUMA a responsabilidade pelo crédito tributário, excluindo dela o contribuinte. Mas essa transferência de responsabilidade pelo encargo financeiro do pagamento SERÁ SEMPRE DECORRENTE DE LEI EXPRESSA.

Assim, a natureza de um tributo, nos seus efeitos jurídicos, será sempre aferida na *letra expressa* da lei, e não poderá decorrer de *presunções*.

Caso típico dessa transferência, no I.P.I., verdadeira exceção à regra geral de cada fabricante responder pelo valor da operação por si realizada, está previsto no Capítulo III, que trata "Da suspensão do imposto". Nesses casos, a obrigação de recolher o tributo se

transfere para terceiro, por for  
ça de *norma expressa*.

Mas não é a regra. É a exceção. Nem por isso poderão o contribuinte, cujo imposto *foi suspenso* E ASSUMI DO POR TERCEIRO, pedir a sua resti tuição, porquanto o *pagamento* não foi por si efetuado, mas por ou trem, que, todavia, poderá autori zá-lo a requerê-la.

Hã, ainda, diversas ocasiões nas quais o pagamento é atribuído a terceiros, *por norma expressa*, tanto do Código Tributário como da Lei e Regulamento do I.P.I.. Deles tratam os artigos 129 a 135 do CÔ digo Tributário, quando aplicáveis ao I.P.I., e o artigo 54 do antigo R.I.P.I.. Nessas hipóteses, a res tituição também cabe a quem pagou, isto é, a quem tenha assumido o en cargo financeiro, embora não seja

*contribuinte legal*. (17)

Essas transferências não ocor rem por natureza do tributo em exa me, mas por exceção. Tanto é assim que, quando o adquirente possuir mercadoria adquirida sem imposto lançado na nota ou lançado com in suficiência, NÃO TERÁ OBRIGAÇÃO DE PAGAR O IMPOSTO MAS TÃO-SOMENTE A MULTA, se não denunciar o fato em oito dias. Sô será obrigado ao pa gamento do imposto *na falta de do* cumentação *que comprove a origem da mercadoria e identifique o reme* tente.

O adquirente, NUNCA fica reves tido da *posição de contribuinte*, mesmo quando assuma por letra ex pressa da lei, como responsável, a obrigação de pagar o imposto, com ex clusão da responsabilidade do contribuinte.

O contribuinte de fato nada tem a ver com qualquer norma legal, constituindo figura sem valor jurídico, imprestável para determinar as relações jurídicas entre fisco e contribuinte, seja na obrigação de pagar, seja na de obter a restituição do pagamento indevido.

Cabe, nesse aspecto, observar não haver equivalência entre *encargo financeiro* e *encargo econômico*. No I.P.I. o *encargo financeiro* (pagamento do tributo) é sempre do fabricante (afora exceções expressas em lei) enquanto não se encerra o processo horizontal de industrialização. Mais: o encargo é de cada fabricante, pelo valor da sua operação. Nesse processamento, nunca se transfere o encargo porque cada um se credita pelo tributo pago anteriormente. Ao ser vendido ao consumidor, -- e só então -- o I.P.I.

se transforma *em custo*. Já porém, sem individualidade própria, parte de um *encargo econômico* global, representado pelo preço global, pago pelo adquirente. Preço que independe do custo, determinado, tão-somente, pelas condições de mercado.

Na hipótese de imposto indevido, porém, o encargo do fabricante, além de *financeiro*, é *econômico* porque reduz *sem justa causa* o lucro -- ou aumenta o prejuízo -- da operação.

Como as condições de mercado não se alteram em função do custo mas da oferta e da procura e agora das normas resultantes da intervenção do Estado na economia, o imposto indevido reduz *lucro legítimo*, apenas *reposto* pela restituição.

Nem o vendedor é obrigado a restituir ao comprador, as *even*

tuais reduções que possa obter em relação ao custo primitivo, NEM o comprador é obrigado a complementar custos se estes excederem o preço de mercado.

É fácil perceber porque. O contrato de venda e compra, em regra (a exceção terá de ser expressa), não se baseia em custos mas em preço fixado livremente, segundo a vontade e os interesses das partes, tendo em vista as condições de mercado.

Quando o preço é tabelado, ainda se torna mais claro o fato de o imposto indevido reduzir o lucro legítimo.

Quando se diz que a situação de uma firma, ou de um país, é boa economicamente e má financeiramente, quer se dizer que a situação patrimonial é boa mas a de pagamen-

tos é má. Se não tivesse o encargo financeiro dos pagamentos a efetuar, sua situação seria boa. Não há, assim, razão para confundir aquilo que o legislador estabeleceu com clareza ao fixar o encargo de pagamento do tributo, que só se transfere por norma legal.

Estudo mais aprofundado conduz à verificação de que antes do Código Tributário, a legislação do imposto de consumo previa expressamente, em matéria de restituição, a presença do chamado terceiro.

O art. 32 da Lei 4.502/64, em seu parágrafo único rezava:

*"O terceiro, que faça prova de haver pago o imposto ao contribuinte nos termos deste artigo, sub-roga-se no direito daquele à respectiva restituição".*

Curioso notar que essa era prova impossível. Se o terceiro fosse contribuinte também não poderia prová-lo, pois se destacado o imposto na nota, ele teria se creditado do seu montante, já tendo deduzido do imposto a recolher. Se o repetisse estaria recebendo de novo. Se não fosse contribuinte, não teria prova de tê-lo pago pois o imposto não seria destacado na Nota.

Deixando essa mera curiosidade de lado, de notar-se que o capítulo "Da Restituição" do Decreto 61.514/67, POSTERIOR ao Código Tributário, não repetiu essa norma, entendendo-a revogada, e substituiu-a pelo § único do art. 43, que reza:

*"Far-se-à a restituição a requerimento do interessado, ob*

*servado o disposto nos artigos 166 a 169 da Lei 5.172/66".*

Deixou, portanto, de existir a norma inócua do artigo 32 da Lei 4.502/64, que contrariava o instituto do crédito do imposto pago em cada operação de industrialização e passou a vigorar a sistemática do Código Tributário, de forma obrigatória, revogando as disposições em contrário. Pelo Código Tributário, nunca o pagamento de imposto é feito ao contribuinte, como constava no art. 32 revogado, MAS sempre ao sujeito ativo, sempre pessoa jurídica de direito público.

Há, conseqüentemente, legítimo objeto em discutir a quem cabe a restituição, em face da revogação do art. 32 da Lei 4.502/64 e o advento do art. 166, que poderá conduzir à própria revisão das Súmu

las 71 e 546.

4.2.5. Pelo exposto acima percebe-se que o imposto sobre produtos industrializados, por ser uma obrigação tributária, cujo cumprimento independe de qualquer interveniência de terceiros, não pode ser objeto de apropriação indébita, já que não há a quem lesar, nos termos penais definidos.

É, de se concluir, portanto,

- (a) o I.P.I. não é cobrado, pelo fabricante do adquirente;
- (b) o I.P.I. é obrigação originária do fabricante, que não o cobrando de ninguém, não o retêm, se não o recolhe, mas deixa, tão-somente,

de cumprir obrigação sua, tornando-a exigível pelo sujeito ativo, atendidos os requisitos legais para a cobrança do seu crédito;

- (c) o I.P.I. não sendo obrigação do adquirente, não é bem ou valor de terceiro -- do adquirente ou da Fazenda -- em poder do fabricante, para destino certo;
- (d) o fabricante não é arrecador do I.P.I., mas seu sujeito passivo, obrigado ao seu pagamento, receba ou não o valor das mercadorias produzidas e entregues ao adquirente;
- (e) não existe, legalmente, o contribuinte - consumidor nem o fabricante-arrecadador, mas sujeito ativo e sujeito passivo do tributo,

entre os quais se estabelecem, diretamente, todas as relações jurídico-tributárias;

- (f) não há qualquer relação jurídica entre fisco-consumidor e fisco-contribuinte de fato, após a revogação da *norma-legal* que autorizava ao fabricante a cobrança do imposto ao primeiro comprador;
- (g) inexistente, portanto, "o ter a posse ou detenção da coisa alheia" elemento constitutivo da apropriação indebita;
- h) em decorrência, inexistente, "o apropriar-se da coisa para si ou para outrem";
- (i) e em conclusão inexistente também "o dolo apropriandi";

- (j) e a mera obrigação não cumprida, se devidamente *escriturada*, nem qualquer outra tipificação tributária penal poderia acarretar.

4.2.6. Um último e rápido comentário a respeito da

*"utilização do produto... em fins diversos do recolhimento do tributo"*.

É evidente que se o recolhimento de I.P.I. constitui mera obrigação tributária independente dos prazos de vencimento das duplicatas emitidas e do seu recebimento, não há como falar em "utilização em fim diverso", como não há que falar em utilização em fim diverso do imposto de renda ou qualquer ou

tro tributo.

Sempre que um tributo direto ou indireto não for recolhido é evidente que a importância correspondente ao tributo, *se existiu*, foi utilizada em fim diverso, mesmo que este fim seja justificável.

Fosse constitucional o dispositivo em questão e todos os contribuintes de I.P.I. em atraso estariam enquadrados como apropriantes, já que A DESTINAÇÃO PASSARIA A SER MÓVEL PRINCIPAL DO CRIME e esta, desde que não representasse recolhimento aos cofres públicos, representaria sempre FIM DIVERSO.

O absurdo, então, se completaria porque as penas a que estariam sujeitos todos os contribuintes, em termos de perda da liberdade, MESMO QUE O FIM DIVERSO FOSSE JUSTIFICÁVEL (pagamento de outros tribu

tos, operários, evitar falência da empresa, etc.) pelo não recolhimento do I.P.I., seriam maiores à luz da Lei 4.729/65, que as da FRAUDE, CONCLUSÃO, ETC. já que pune estas com um máximo de 2 anos de detenção, e não 4 de reclusão, como o faz o artigo 168 do Código Penal, numa verdadeira "ABERRATIO JURIS" ...

Qualquer que seja o ângulo substancial sobre o qual o dispositivo é examinado a sua inconsistência sobressai, mesmo que, apenas para argumentar, se admitisse a validade da natureza jurídica, a qual se pretendeu dar ao I.P.I., não con dizente com a defluente do Código Tributário Nacional.

4.2.7. Não fosse inconstitucional o artigo 2º do Decreto-lei n. 326/67, por não ensejar a figura

tributária do I.P.I. a aplicabilidade do artigo 168 do Código Penal, seria-o por vício formal de promulgação.

Rezava o artigo 58 da Constituição Federal de 1967 que:

*"O Presidente da República, em casos de urgência ou de interesse público relevante, e desde que não resulte aumento de despesa, poderá expedir decretos com força de lei sobre as seguintes matérias:*

- I - segurança nacional;*
- II - finanças públicas.*

*Parágrafo único: Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo*

*emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido como aprovado".*

Orá, pelo referido dispositivo, apenas em relação aos assuntos relacionados com a segurança nacional e direito financeiro, poderia o Presidente baixar decretos-leis, durante uma Sessão Legislativa, com o concurso posterior do Congresso, para rejeição ou aprovação global do diploma, no prazo de 60 dias.

Acontece, entretanto, que o artigo 2º tratava de matéria penal para a qual não tinha o Presidente da República competência legislativa suplementar.

A norma constitucional, aliás, era excepcional e restritiva. Excepcional porque pretendia dar ao Chefe Executivo a flexibilidade ne

cessária para enfrentar os dois problemas capitais capazes de gerar crises graves a um país, qual seja a segurança nacional (sobrevivência do Estado) e finanças (pela rapidez dos fenômenos econômico-financeiros, nem sempre podendo a política deste setor aguardar a maior lentidão dos diplomas legislativos). Restritiva, porque, fora destas duas matérias, nenhuma outra poderia ser objeto dos decretos-leis, risco de tirar-se ao Poder Legislativo sua função de legislador para transformá-lo num mero poder a decidir, em plebiscitos de círculo mais fechado.

Nem se argumente que a matéria penal no caso estaria vinculada à matéria financeira, pois face a inexistência de fronteiras rígidas entre os diversos ramos do direito público, e entre este e o privado,

todos eles se entrelaçam, convergindo sempre para pontos comuns que podem simultaneamente servir a mais de um direito distinguido. Sem perda, todavia, das suas características deste ou daquele ramo específicas.

A inclusão do artigo 2º no Decreto-lei n. 328/69 contrariou, portanto, a Constituição Federal não podendo prevalecer, mesmo que admitíssemos correta a assimilação da figura do contribuinte legal do I.P.I. com a do agente da apropriação indébita, quando não recolhido o tributo em questão. (18)

4.2.8. Concluimos esta perfunctória análise da inexistência do crime de apropriação indébita em relação ao I.P.I., com as palavras do eminente penalista Prof. Magalhães Noronha:

"Consequentemente, em sua expressão mais simples, sem quaisquer artifícios de argumentação, o que o Decreto-Lei n. 326 de 8 de maio de 1967 fez foi criar mais um caso de prisão por dívida, violando frontalmente o artigo 150 § 17 da Constituição Federal. Tanto basta. para dizer que o fere manifesta inconstitucionalidade".

(Parecer sobre o Decreto - Lei n. 326/67 não publicado). (19)

#### 4.3. APROPRIAÇÃO INDÉBITA NO IMPOSTO DE RENDA

"A arrecadação nas fontes era adotada nas incidências sobre

rendimentos ao portador e de residentes ou domiciliados no exterior, cabendo as fontes pagadoras dos rendimentos reter o imposto e recolhê-lo à repartição, mediante guia. Esse recolhimento mediante guia (independentemente do lançamento pela repartição) foi depois estendido a outras incidências sobre rendimentos, inclusive sobre rendimentos em poder do beneficiário".

(José Luiz Bulhões Pedreira - "Imposto de Renda" - APEC - pág. 18-4- 1969).

4.3.1. O artigo 11 da Lei 4.357/64 introduziu, na sistemática do imposto de renda, a caracterização do crime de apropriação indébita para a falta de recolhimen

to do tributo retido na fonte, estando assim redigido o dispositivo:

"Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no artigo 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 (modelos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, re-

ferente 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 selo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

§ 1º - O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal

§ 2º - Extingue-se a punibilidade do crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a

Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhidos, excetuados os créditos restituíveis nos termos da Lei n. 4.155, de 28 de novembro de 1962.

§ 3º - Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência de crime, logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

§ 4º - Quando a infração for

cometida por sociedade, responderão por ela os seus diretores, administradores, gerentes ou empregados cuja responsabilidade no crime for apurada em processo regular. Tratando-se de sociedade estrangeira, a responsabilidade será apurada entre seus representantes, dirigentes e empregados no Brasil".

Embora a lei procurasse também incluir os impostos de consumo e selo, nas circunstâncias definidas nas letras "b" e "c", mais tipificadas no segundo caso que no primeiro, deles não cuidaremos por se tratar de tributos extintos desde o advento da Emenda Constitucional nº 18 e Código Tributário Nacional, a partir de 1.1.67.

A inovação, visando coibir a

soz que se faziam à custa de as salarizados e terceiros, a fim de dotar a Fazenda Nacional de meios mais intimidatórios quanto ao fato delituoso, salvo elemento restritivo de que não foi dotado o artigo examinado e que a seguir analisaremos, preencheu, na tipificação penal, as características fundamentais para que o crime de apropriação indébita se caracterizasse.

Com efeito, representando a arrecadação do imposto de renda e seus acréscimos de terceiros, função efetivamente delegada pela Administração Pública ao contribuinte, que somente após a retenção do tributo e com um prazo igual ou superior a 30 dias da mesma, é obrigado a entregar ao Fisco, a permanência daqueles valores que não lhe pertenciam e nem decorreriam de obrigação originária sua para

com a Fazenda gera a figura delituosa da apropriação indébita.

Os tres elementos constitutivos de que já cuidamos anteriormente, no caso se completam, de forma tal que a remissão tributária ao artigo 168 do Código Penal válida se faz.

4.3.2. Poder-se-ia discutir o problema de que a falta de retenção de renda, não exime a empresa obrigada de pagá-la, o que transformaria o recolhimento numa mera obrigação tributária desvinculada da sua origem e assemelhando-se ao imposto sobre produtos industrializados, onde o contribuinte é obrigado a pagá-lo independente do recebimento de terceiros e nos prazos, pela lei, fixados.

A diferença, todavia, essencial para o entendimento do presente fa

to, é a de que, no caso do imposto de renda retido na fonte de terceiros (reais contribuintes), o recolhimento do tributo aos cofres federais só passa a ser exigido uma vez criado o seu fato gerador, que é a retenção, decorrendo a obrigação de recolhê-lo, nos casos excepcionais em que o contribuinte legal por erro, omissão, acordo, culpa ou dolo, não o tenha feito de terceiros de uma imposição punitiva de legislação.

Assim sendo, nestes casos especiais, exige a legislação tributária que recolha o retentor o tributo, por ser de sua responsabilidade o cumprimento da obrigação arrecadadora, que por exclusão ação ou omissão sua deixou de ser feita. (artigo 128 do CTN).

Não o mesmo em relação ao imposto sobre produtos industrializa

dos, onde os prazos de entrega ao Erário não são posteriores, mas impostos pela legislação independente dos negócios a que estão relacionados, suas datas de vencimento e eventual insolvência do comprador.

No imposto de renda, a apropriação se caracteriza POR NUNCA A OBRIGAÇÃO ANTECEDER A RETENÇÃO, mas ser dela uma decorrência, enquanto que no imposto sobre produtos industrializados, a obrigação está desrelacionada com a eventual retenção, fator absolutamente irrelevante para a constituição do crédito tributário.

No imposto de renda, a não retenção do tributo pelo contribuinte arrecadador gera a responsabilidade de recolhê-lo, como pena pelo descumprimento da lei, enquanto que

no imposto sobre produtos indus  
trializados constitui efetiva obri  
gação, de caracter não punitivo,  
PORQUE SEM RELAÇÃO COM O RECEBIMEN  
TO DE TERCEIROS.

4.3.3. Nestes casos excepcio  
nais, o contribuinte de imposto de  
renda, que não retenha e não reco  
lha, está sujeito a sanções de na  
tureza fiscal, MAS DEIXA DE EXIS  
TIR O CRIME DA APROPRIAÇÃO INDÉBI  
TA.

4.3.4. Entendemos, também, que  
num outro caso o não recolhimento  
do imposto de renda pretensamente  
retido na fonte não caracterizaria  
o crime de apropriação indébita.

O artigo 11 atrás citado carac  
terizou o crime de apropriação pa  
ra os efeitos do imposto de renda,  
encarando-o apenas do ponto de

vista objetivo. O fato é punível  
em si, independente das razões que  
o possam gerar, contrariando o sen  
tido dos nossos melhores exegetas.

Entendemos, todavia, que mesmo  
encarando-o somente sob este aspec  
to, poderá um contribuinte-arreca  
dador, ao pagar a terceiros seus  
rendimentos, pagá-lo até o extremo  
limite de suas possibilidades, de  
tal maneira que o fará, pelos seus  
proventos líquidos, considerando re  
tida importância na fonte, que efe  
tivamente não o foi, pela inexis  
tência de meios pagadores.

Entendemos nós, ainda, que nes  
tes casos, se uma empresa puder  
apresentar provas de natureza con  
tábil ou escritural da inexistên  
cia de recursos financeiros para o  
atendimento da obrigação tributá  
ria nascida com o pagamento do de

vido a terceiros, mas inexistindo outros meios para ressarcir o in posto, a obrigação tributária com as sanções fiscais, permanecerá, mas descaracterizar-se-á a figura deliti tuosa penal.

Isto porque terá deixado de haver o crime de apropriação, pela inexistência de objeto apropriável, constituindo-se, em decorrência, uma mera dívida fiscal, sem outras consequências, que não de natureza tributária simples.

Não cuidou a legislação positiva da hipótese e na medida em que seus aplicadores procurarem interpretá-la, sem a restrição acima, poderá sua ilegalidade parcial vir a ser declarada apenas e para estes efeitos, pelo Poder Judiciário.

4.3.5. A respeito da extinção

de punibilidade, a que faz menção o § 1º, foi a mesma alterada pelos Decretos-leis n.ºs. 1.060/69 e 1.104/70.

4.3.6. A fórmula processual exposta no § 3º, face às alterações surgidas com os Decretos-leis 1.060/69 e 1.104/70 e se não vier este a ter sua inconstitucionalidade declarada, poderá conflitar com o mesmo, embora, aparentemente, tratando-se de procedimentos diversos (ação penal para obter-se reclusão quando do fim do processo administrativo e ação penal para obter-se a prisão administrativa, mesmo antes do final do processo administrativo), podendo surgir uma fórmula conciliatória, se mantidos os Decretos-leis n.ºs. 1.060/69 e 1.104/70, ou seja, a prevenção do juízo da primeira para a segunda

ação penalizante e a compensação do tempo de prisão, se aplicadas as duas penalidades simultâneas pelo mesmo crime.

Caberá ao Poder Judiciário solucionar, nos casos concretos, a melhor exegese para os problemas criados por mais este aspecto de nossa farta e instável legislação tributária.

4.3.7. Finalmente, os Decretos-lei 1.060/69 e 1.104/70 estenderam a outras pessoas o elenco daquelas mencionadas no § 4º do artigo 11, mas evidentemente com as restrições do seu próprio texto, que quando mais benéficas passam a ser as aplicáveis.

#### 4.4. APROPRIAÇÃO INDÉBITA EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

*"Efetivamente, ve-se, da análise do fato gerador da contribuição do empregador, que longe de poder classificar-se como exação vinculada, para este, tal tributo é verdadeiro imposto, justificativa está na expressa previsão constitucional; o fundamento, no poder de império do estado. O fato gerador, a simples prática de ato jurídico de conteúdo econômico, expressivo de capacidade tributária: pagar salários. Sob este aspecto, a vinculação do produto a determinada finalidade não exerce qualquer influência na natureza e estrutura da própria re*

*lação jurídica tributária".*

(Geraldo Ataliba em "Sistema Constitucional Tributário Brasileiro" - Junho/68 - páginas 189/190).

4.4.1. A primeira legislação a cuidar do crime de apropriação indebita no campo tributário foi a da Previdência Social, rezando o artigo 86 da Lei 3.307, de 26/8/60 que:

*"Será punida com as penas do crime de apropriação indebita 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.*

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

A simplicidade do direito substantivo exposto, preferível aos demais atrás comentados, não obstante o pioneirismo da iniciativa legislativa, continua a representar o melhor caminho para a elaboração das leis, neste país, já que texto resultante da análise mais serena e imparcial do Poder Legislativo, em época em que este poder tinha a sua força equiparada a dos demais, com dignidade e autonomia necessárias para colaborar efetivamente nas leis fundamentais da Nação.

Inicialmente, não vinculou a caracterização do crime de apropriação indébita previdenciário ao seu modelo penal, nenhuma referência à definição ou conceituação sendo feita a buscar tipificar de maneira idêntica um e outro ilícito criminal.

Desta forma, muito embora a sua conceituação assemelhe-se, como no imposto de renda retido na fonte, às características do ilícito assim conhecido pela nossa legislação penal, se elementos peculiares à legislação tributária houvesse, a motivar certas adaptações próprias de cada direito, esta adequação far-se-ia melhormente em relação às contribuições previdenciárias que as de I.P.I. e renda, onde o cordão umbilical entre a legislação penal e tributária penal não foi cortado.

Por outro lado, a forma expressional adotada não traz os inconvenientes que os artigos 11 da Lei 4.357/64 e 2º do Decreto-lei 326/67 provocaram referindo-se expressamente à legislação penal.

Juristas e exegetas, que muita importância dão à forma de expressão, poderão até chegar à interpretação de que referindo-se os crimes mencionados à legislação inexistente, passarão em decorrência a deixar de, como direito punitivo, existir, quando e se entrar o novo Código Penal em vigor.

4.4.2. Outro aspecto positivo, reside nas exatas dimensões apresentadas, pelo parágrafo único, das pessoas, que podem ser consideradas responsáveis pela apropriação, não tão injustificadamente extensas como as mencionadas no artigo

3º do Decreto-lei 1.060/69, mas de limitando, com precisão, todos os que podem ser agentes do delito pu nível.

4.4.3. Os demais breves comentários apresentados para os itens 4.3.1. a 4.3.6., concernentes ao imposto de renda, à presente contribuição previdenciária são aplicáveis. (20)

## 5. CONCLUSÕES

*"A Hermenêutica no Direito Tributário permite a adoção de qualquer método de interpretação, exceto quando a lei dispuser em contrário ou o processo de exegese importar em criação de novo direito, como na Escola do Direito Livre".*

(Ruy Barbosa Nogueira - "Direito Tributário" 1a. Ed. pag. 238).

Poderíamos, no presente trabalho, tecer inúmeras outras considerações a respeito da figura da apropriação indébita no direito tributário brasileiro, não só pela análise do Decreto-lei 1.060/69, Decreto-lei 4.315/41 e outros diplomas relacionados direta ou indiretamente com a matéria, na sua processualística, como também pelo aprofundamento das diversas normas penalizantes da nossa legislação tributária, à luz dos textos constitucionais de 1946 até 1969 e da Lei 5.172/66, mas julgamos que tais estudos além de transcenderem o âmbito, normalmente restrito, de um pequeno e específico estudo, correriam, o risco de uma rápida desa

tualização, principalmente, no momento, em que um novo Governo é implantado no país, com propósitos de acelerar, substancialmente, o nosso desenvolvimento e alterar o instrumental legislativo colocado à sua disposição para esta meta.

Vale, todavia, como o esforço de focar, embora de forma reconhecidamente superficial, alguns pontos-chaves desta figura delituosa, codificada tributariamente, transmitindo, com uma certa perfunctoriedade, algumas idéias, que precisariam ser de forma melhor analisadas pelos nossos legisladores, no momento da readequação do nosso aparelho legal, com consultas a serem formuladas aos nossos mais eminentes doutrinadores e juristas, que, com mais autoridade do que nós, as poderiam desenvolver, na procura da eliminação de grande

parte dos defeitos, que permanecem, decorrentes, na maior parte das vezes, da precipitação com que as nossas leis tem sido elaboradas.

E, com esta certeza de que o esforço apenas sob este aspecto tem seu valor, encerramos esta curta monografia, na esperança de que seja reatualizado o nosso direito positivo no concernente ao tema discutido, o mais breve possível, com a destruição daquelas formas legais mal aplicadas ou conceituadas e pela adoção de remédios penais mais próximos da ciência jurídico-tributária e da legislação de países mais adiantados que o nosso. (21)

São Paulo, Janeiro de 1.970.-

Ives Gandra da Silva Martins

### NOTAS

- (1) Defendemos no trabalho "Delitos e Infrações Tributárias" editado na Coletânea "Direito Tributário 2" - Ed. José Bushatsky 1972, a denominação de Direito Tributário Sancionatório para este capítulo do direito tributário, opinião que o tributarista argentino Manuel de Juano aceitou no seu estudo "Infracciones Tributarias" publicado na coletânea "Direito Tributário 3" da

mesma Editora, em 1974.

- (2) A pouca jurisprudência e os poucos casos existentes após a criação das leis tributárias penais, de certa forma, confirmam este retorno.
- (3) Manoel Pedro Pimentel no seu trabalho "Apropriação Indébita por mera Semelhança" - Revista dos Tribunais n<sup>os</sup>. 451 páginas 321/329 não aceita, com sólidos fundamentos, a aplicação da figura em questão para a legislação previdenciária.
- (4) É interessante notar que o enfraquecimento desta crença nos valores americanos representado pelo caso Watergate trouxe uma indisfarçável insegurança em todo o mundo ocidental.
- (5) Leia-se "Limitações Constitu

cionais ao Poder de Tributar. Imunidade e Isenção" - Walter Barbosa Corrêa in "Noções de Direito Tributário" - LTR Editora 1975 págs. 55/57.

- (6) Em nosso trabalho "Delitos e Infrações Tributárias" já citado procuramos traçar a distinção entre "delito e infração", a partir da doutrina e legislação brasileira e estrangeira.
- (7) Analisamos a matéria mais extensivamente no estudo "Penalidades e Infrações Tributárias" in "Noções de Direito Tributário" - Ed. LTR - 1975 págs. 58/62.
- (8) Manoel Pedro Pimentel em outro trabalho "Introdução ao estudo do Direito Penal Tributário" na Coletânea "Ciência Penal 2" - Ed. Bushatsky

diz "é delito tributário toda a conduta que viola dispositivo de lei penal editada para proteger a boa execução da política tributária do Estado", pág. 53/54.

- (9) Em nossos comentários aos artigos 136, 137 e 138 do CTN, publicados na coletânea "Direito Tributário 3" procuramos situar, em termos de legislação complementar, a extensão dada pelo direito brasileiro.
- (10) Leia-se o trabalho de Hector Villegas - "Derecho Penal Tributário" - 1965 - Ed. De Palma.
- (11) A preparação, nos últimos anos, de uma notável plêiade de técnicos em tributação e funcionários especializados no direito tributário ter

permitido sensível redução dos pontos de atrito entre contribuintes e Fisco pela adoção do princípio exegético "pro lege" - Antonio F. Campos - "Interpretação e Integração da legislação Tributária" in "Direito Tributário 3" - Ed. BUSHATSKY -1974.

- (12) Citamos, por exemplo, o problema referente a procedibilidade penal, se viável antes ou depois de encerrado o processo administrativo, com decisões favoráveis a ambas as teses, a partir de uma indefinição do conceito de lançamento. Abordamos o problema no estudo sobre "Penalidades e Infrações" já citado e no "A Prescrição no Direito Tributário Brasileiro"-- Resenha Tributária 1.3.n.6/75.

(13) Já estudamos a matéria no estudo "Delitos e e Infrações Tributárias" já citado, tendo Manoel Pedro Pimentel apresentado sua interpretação da lei no trabalho "Crime de Sonegação Fiscal" - RT 455 páginas 283/291.

(14) Também para o imposto de selo desaparecido com o advento do C.T.N.

(15) Alfredo Augusto Becker diz o seguinte em sua "Teoria Geral de Direito Tributário" - Ed. Saraiva 1972 pág. 493 : "É inacreditável que ainda hoje proferem-se acórdãos e promulgam-se leis baseadas na "obviedade científica" desta teoria que, já no século demonstrando sua total erronia. Além disso, nos últimos trinta anos, a doutrina

demonstrou que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento científico nem praticável e deve ser abolida no tríplice plano: técnico, administrativo e jurídico".

- (16) Leia-se nossos comentários ao artigo 128 do C.T.N. publicados no livro "Direito Tributário 3" - Ed. Bushatsky, 1974 páginas 237/245.
- (17) Leia-se nossos comentários aos artigos 129 a 135 do C.T.N. publicados no livro "Direito Tributário 3" - Ed. Bushatsky 1974 páginas 237/245.
- (18) O Supremo Tribunal Federal no recurso extraordinário n. 67.668 (Revista Trimestral de Jurisprudência Vol. 59

págs. 727/768 decidiu ser inaplicável a figura de apropriação indébita ao imposto sobre produtos industrializados, tendo a 1.ª Turma do referido Tribunal em outro juízo decidido, também, por unanimidade, que: (DJU 25/5/73 pág. 3625).

"Ag 52.429 (AgRg) - DF - Relator Min. Aliomar Baleeiro Agte. União Federal.

Decisão. Não provido. Unânime. - 1.ª Turma em 13-3-73: EMENTA: Prisão administrativa de contribuinte. Não cabe Recurso Extraordinário da decisão que não concede a prisão administrativa de contribuinte do I.P.I. pela retenção do tributo ou uso dele em benefício próprio porque o plenário do Supremo Tribu

nal Federal já se pronunciou pela ilegitimidade dessa medida no RE 67.688, de 22-4-70, RTJ 599/727".

(Dec. Lei n. 326-67 - Súmula n. 286)

(19) Na mesma linha o trabalho de Manoel Pedro Pimentel já citado "Apropriação Indébita por mera semelhança". Ademais disso, fica-se com a impressão de que as hipóteses incriminadas pelo legislador estariam sob a proteção do princípio constitucional invocado no artigo 153 § 17 da Constituição Federal".

(20) Entendemos que o trabalho de Manoel Pedro Pimentel, considerando inconstitucional a extensão do crime de apropriação indébita para as contribuições previdenciárias

de empregados não recolhidas, é dos mais brilhantes.

Transcrevemos as conclusões de seu trabalho para informação dos leitores:

"5. Conclusões:

A luz de tudo o que ficou exposto, concluimos que a incriminação das condutas descritas na lei especial parece sofrer do vício de inconstitucionalidade, além de não se enquadrar adequadamente nos lindes penais ortodoxos. Seria aconselhável, por isso, rever o assunto. As hipóteses aqui focalizadas deveriam ser tidas como ilícitos civis ou administrativos, punidos com sanções próprias do Direito Privado, uma vez que a sanção penal deve ser reservada para os casos em

que a sua aplicação seja útil ou necessária, o que não ocorre na espécie. As sanções privadas, sobre serem suficientes para a repressão e a prevenção geral, apresentam a vantagem de serem aplicadas à empresa, como pessoa jurídica, sem necessidade de providências, sempre custosas, para a individualização da eventual responsabilidade de pessoas físicas. O castigo seria proporcional à ofensa e abrangeria condutas dolosas e culposas e até mesmo os casos de responsabilidade objetiva, incluídos na área do Direito Privado pela teoria do risco, cujo prestígio, nessa área, é crescente". (Revista dos Tribunais 451 - página 329).

(21) No curso sobre direito tributário patrocinado pelo Centro de Estudos de Extensão Universitária e publicado sobre o título "Noções de Direito Tributário" pela LTR - 1975, o plenário constituído por 50 advogados e professores, chegou sobre a matéria a seguinte conclusão: "2. É o decreto-lei 326/67, que estendeu a figura da apropriação indébita para o não recolhimento do I.P.I., constitucional? Em primeiro lugar: O decreto-lei 326/67 não é veículo hábil para incluir, dentro da figura penal da apropriação indébita, o não recolhimento do I.P.I.. É portanto inconstitucional sob esse aspecto.

Em segundo lugar: sendo o contribuinte ao I.P.I. o importador, o industrial ou a pessoa a ele equiparada, na hipótese do não recolhimento ocorreria inadimplemento da obrigação e nunca apropriação indébita.

O decreto-lei 326/67, ao tentar colocar, indevidamente, o contribuinte do imposto na posição de depositário infiel está, na verdade, instituindo caso de prisão por dívida, ferindo dessa forma os preceitos constitucionais.

#### BIBLIOGRAFIA

ALBERTO HENSEL - "Direito Tributário - Giuffre, - Linano, 1956, Tradução Italiana.

ALFREDO AUGUSTO BECKER - "Teoria Geral do Direito Tributário - Editora Saraiva, 1972.

ALIOMAR BALEEIRO - "Uma Introdução à Ciência das Finanças - Ed. Forense, 1969.

ANGELO DUS - "Teoria Generale dell'illecito Fiscale" - Giuffre, Milano, 1957.

ANTONIO F. CAMPOS - "Interpretação e Integração da Legislação Tributária" in "Direito Tributária 3" - Ed. Bushatsky, 1974.

ANTONIO R. SAMPAIO DÓRIA - "Evasão e Elisão Fiscal".

ARMANDO GIORGETTI - "La Evasion Tributária" - Ed. de Dalma - Buenos Aires, 1967.

CELESTINO ARENA - "La Finanza Sociológica e gli interessi di classe" - Ed. Laterra Bari, 1951.

DINO JARACH - "Curso Superior de Derecho Tributário" - Ed. Liceo Professional Cima, 1969.

EDUARDO FREDERICO DE ANDRADE CARVALHO - "Crime de Sonegação Fiscal" - in "Direito Tributário - 4a. Coletânea" de Ruy Barbosa Nogueira - Ed. Bushatsky, 1971. S.P.

EDWIN SELIGMAN - "Théorie So

ciale de La Science des Finances" (R.L.E. 9/12 de 1926).

ENRIQUE R. AFTALION - "Tratado de Derecho Penal Especial" - II - Volume - Ed. La Ley, 1969.

FÁBIO FANUCCHI - "Direito Penal Tributário" - no prelo.

FERNANDO SÁINZ DE BUJANDA - "Hacienda y Derecho" - Madrid, 1962.

GASTON JÉSE - "Aspect Politique des Problemas Financiers" - Giard - Paris, 1928, (Separata).

GIULIANI FONROUGE - "Derecho Financiero - 2 Vols. Ed. de Palma, 1970.

GIUSEPPE GIULIANI - "Manuale di Diritto Repressivo Tributario" - Giuffrè - Milano, 1966.

HELENO CLAUDIO FRAGOSO - "O Novo Direito Penal Tributário e Econômico (R.B.C.D. Penal n.12), 1966.

HANYA ITO - "Essays in Public Finance - Science council of Japan, Toquio, 1954.

HECTOR B. VILLEGAS - "Derecho Penal Tributário" - Ed. Lerner 1965.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS - "Comentários aos Artigos 129 a 135 e 136 a 138 do C.T.N. in "Direito Tributário 3", Ed. Bushatsky, 1974.

"Penalidades e Infrações Tributárias" in "Noções de Direito Tributário", LTR Editora, 1975.

"A Prescrição no Direito Tributário", in Resenha Tributária 1.3.- n. 6, 1975.

"Delitos e Infrações Tributárias" in "Direito Tributário 2". Ed. Bushatsky, 1973.

JOSÉ LUÍS PEREZ DE AYALA - "Derecho Tributário" - Ed. Derecho Financiero - Madrid, 1968.

LUIGI SECHI - "Diritto Penale e Processuale Finanziário" - Giuffrè - Milano, 1966.

MANOEL PEDRO PIMENTEL - "Introdução ao Estudo do Direito Penal Tributário" - Coletânea Ciência Penal 2 - Ed. Bushatsky.

"Apropriação Indébita por Mera Semelhança" - Revista dos Tribunais n. 451 págs. 321/329.

"O Crime de Sonegação Fiscal", Revista dos Tribunais n. 455 - pág. 283.

NARCISO AMORÓS RICA - "Derecho Tributario" - Editorial de Derecho Financiero - Madrid, 1970.

RUBENS GOMES DE SOUZA - "Compendio de Legislação Tributária" - Ed. Financeiras - Rio, 1960.

RUY BARBOSA NOGUEIRA - "Direito Financeiro" - Ed. Bushatsky, 1971,

São Paulo.

WALTER BARBOSA CORREA - "Limi  
tações ao Poder de Tributar - Imu  
nidade e Isenção" - NOÇÕES DE DI  
REITO TRIBUTÁRIO" - LTR Editora.  
1975.

J.MOTTA MAIA e IGOR TENÓRIO  
\* Dicionário de Direito  
Tributário

J.PINTO ANTUNES  
\* A Produção sob o regime  
da Empresa

LEIB SOIBELMAN  
\* Dicionário Geral de Di  
reito - 2 vols.

M.GONÇALVES FERREIRA FILHO  
\* Direito Constitucional  
Comparado - Tomo I- O Po  
der Constituinte

MIGUEL REALE  
\* Lições Preliminares de  
Direito

M.DUARTE SEGURADO  
\* O Direito no Brasil

RUY BARBOSA NOGUEIRA  
\* Direito Financeiro - Cur  
so de Direito Tributário  
\* Interpretação e Aplica  
ção das Leis Tributárias

A APROPRIAÇÃO INDEBITA  
NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A dissertação sobre a apropriação indeb  
ta no direito tributário foi preparada, ao tem  
po dos cursos de especialização, para a cadeira  
de Direito Tributário da Faculdade de Di  
reito da Universidade de São Paulo regida pelo  
Professor Ruy Barbosa Nogueira, tendo sido  
examinada, na oportunidade, pelo Professor An  
tonio Roberto Campaio Dória.

Consideramos ainda atual sua formulação,  
motivo pelo qual não alteramos seu texto ori  
ginal.

As inovações legislativas e evolução ju  
risprudencial, assim como a elaboração doutrin  
ária posterior, foram acrescentadas em notas  
ao final do texto, com o que entendemos ter  
adequado a obra às necessidades atuais do es  
tudioso do direito tributário.

Esperamos, pois, nesta série lançada pelo  
s amigos Bushatsky para trabalhos práticos,  
que o nosso estudo preencha suas finalidades.

EVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
Advogado em São Paulo



José Bushatsky, Editor