

RETENÇÃO DE TRIBUTOS E APROPRIAÇÃO INDÉBITA: possibilidade de prisão por dívida

Denilson Cesar Sena¹

O presente estudo visa a contextualização da retenção de tributos e a possibilidade da prisão por dívida, face a apropriação Indébita promovida pelo sujeito passivo que é o responsável tributário por estas retenções. A Medida Provisória nº 427/94, após várias reedições, foi convertida na Lei nº 8.866/94 que criou a figura do depositário infiel, sujeito a pena de prisão, quando este retém e não recolhe aos cofres públicos o tributo retido. Contexto extraído do Trabalho de Conclusão do Curso de Direito².

Entende ser constitucional esta lei, conforme preleciona Yoshiaki Ichihara não obstante a existência de doutrinadores³ que defendam o contrário⁴. A prisão do depositário infiel, como exceção da prisão civil, encontra sustentáculo no item LXVII, do art. 5º da Constituição Federal.

A tipificação do depositário infiel na Lei 8.866/94, invocando os arts. 1282, I e, 1.283 do Código Civil⁵ é sustentável, já que implementado por lei ordinária nacional.

Tem o seguinte teor o art. 1.282 e I do Código Civil é depósito necessário:

I – o que faz em desempenho de obrigação legal (art. 1283); Art. 1283. O depósito de que trata no artigo antecedente, no I, rege-se-á pela disposição da respectiva lei, e, ao silêncio, ou deficiência dela, pelas concernentes ao depósito voluntário (arts. 1.265 a 1.281).

¹ Professor Universitário com formação superior em Contabilidade pela FAE e Direito pela Faculdades Santa Cruz, tem especialização em Controladoria e Contabilidade pela UFPR, realizou Mestrado em Administração pela Universidade Extremadura na Espanha e Mestrado em Administração pela Universidade Positivo, atua como Consultor de Empresas com mais de 20 (vinte) anos. Possui graduação em Ciências Contábeis pela Faculdade Católica de Administração e Economia FAE, graduação em Direito pelas Faculdades Integradas Santa Cruz, especialização em Controladoria e Finanças pela Universidade Federal do Paraná UFPR, mestrado em Gestão Financeira pela Universidade de Extremadura/Espanha, mestrado em Administração pela Universidade Positivo. Tem experiência profissional nas áreas de consultoria, controladoria e perícia contábil. Possui vasta experiência acadêmica em assuntos relacionados às Ciências Sociais Aplicadas, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade de custos, análise e estratégias de custos, fundamentos de administração financeira, contabilidade I e orientação de trabalhos de conclusão de curso, Direito Tributário. É membro integrante do NDE/Santa Cruz.

² SENA, DENILSON CESAR, **Monografia Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Faresc, 2008.

³ ICHIHARA, Yoshiaki. O princípio da progressividade e suas implicações no IPTU. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.81, 2000.p.115.

⁴ Entende o Prof. Kiyoshi Harada que é inconstitucional a Lei 8.866/94 que criou a figura do depositário infiel, quebrando a regra taxativa da exceção constitucional. HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1995. p. 305.

⁵ BRASIL. **Lei 8.866**, de 11 de abril de 1994. Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/03/LEIS/8.866.htm>. Acesso em: 28.out.2008.

Fica a cada dia mais fortalecido o convencimento de que o direito, em sua expressão meramente formal, é absolutamente insuficiente como instrumento de controle de harmonia social, posto que, as suas prescrições, vista como simples manifestações formais se mostram vazias e, quase inteiramente inúteis.

Segundo afirma Hugo de Brito Machado em sua obra⁶, por isto é que traz a confissão de Marco Aurélio Greco, como segue:

Neste momento, faço uma penitência! Não me convence mais a visão puramente positivista do Direito. No início da década de 70, escrevi um dos primeiros textos de Direito Tributário nitidamente Kelseniano e positivista mas, hoje entendo que esta não é a melhor visão a ser adotada para compreender o fenômeno jurídico.⁷

Na interpretação de uma norma jurídica deve-se ter sempre em consideração o elemento finalístico e, o mais adequado significado da norma há de ser sempre, aquele que melhor realize os seus fins. O elemento literal, sem dúvida muito relevante, é para tanto absolutamente insuficiente, pois sempre haverá um significado compatível com o elemento literal, mas inteiramente incompatível com a busca de realização daqueles fins e o que assevera o autor Hugo de Brito Machado.

Por outro lado, o respeito pela hierarquia das normas no sistema, também exige intérprete a consideração dos fins na busca da interpretação adequada. Por isto mesmo, na interpretação de normas de uma Constituição deve ser prestigiado o princípio da máxima efetividade, a respeito do qual ensina J.J. Gomes Canotilho:

Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efetiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da atualidade das normas programáticas (THOMA), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais).⁸

Por outro lado, dentro da própria Constituição, Hugo de Brito Machado afirma que, se pode ver certa hierarquia a orientar a interpretação de suas normas. Os valores da humanidade, e assim os princípios constitucionais em que se expressa a proteção daqueles, não estão na mesma posição hierárquica, ainda quando colocados na Constituição. Por isto mesmo ensina Alberto R. Dalla Via, com inteira propriedade que:

⁶MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.p.89.

⁷ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.p.69.

⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. 6ª ed.Coimbra: Almedina, 1996.p.227.

De tal manera, al ser la Constitución la norma jurídica de base del sistema (o el vértice en la perámide de Kelsen) reconozcamos que en cuanto normas constitucionales tienen igual jerarquía; pero otra cosa muy distinta es decir que “ todos los derechos” reconocidos en las normas constitucionales tienen igual jerarquía e importancia en cuanto derechos.[grifo do autor]

Este problema é enfatizado pelo professor Germán J. Bidart Campos, citado por Hugo de Brito Machado em seus ensinamentos:

Hay derechos que son más valiosos que otros, es decir, que los derechos (e no las normas donde se declaran dentro de una misma Constitución) no son todos iguales ni de idéntica jerarquía. El derecho a vida, por ejemplo, es más valioso y de mayor jerarquía que el de propiedad. El derecho a la libertad corporal y de locomoción es más valioso y de mayor jerarquía que el derecho de petición o de reunión; e así sucesivamente, aunque a veces resulte dudoso, e muy opinable y discutible, decidir entre dos derechos cualesquiera, cuál vale más que otro.⁹

Finalmente, é relevante ter-se em consideração a finalidade maior da própria constituição, que outra não pode ser senão a proteção do indivíduo, contra o exercício abusivo do poder institucional.

Como assevera V. Linares Quintana em seus ensinamentos: “La finalidad última de la Constitución es asegurar la libertad, la dignidad y el bienestar del hombre en la sociedad, mediante limitaciones a la acción del poder público”.¹⁰

Entretanto, para que a Constituição seja realmente a lei Suprema, é preciso que seja amada pelo povo, e para tanto deve merecer antes de tudo o respeito dos governantes, pois para que o povo a ame é necessário que, a veja rodeada de prestígio e esplendor¹¹.

I - Prisão Civil e Prisão Penal

O Supremo Tribunal Federal, em de 03 de agosto de 1998, por ato de seu presidente, o Ministro José Celso de Mello Filho, negou medida liminar no *Hábeas Corpus* 77.631-SC, afirmando, nesse juízo provisório, ser compatível com a Constituição Federal de 1988 a prisão por dívida tributária.

Em outras palavras, a Corte Maior afirmou, ainda que monocrática e provisoriamente, a constitucionalidade do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, que define como crime deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

⁹ DALLA VIA, Alberto R. **La conciencia y el derecho**. Buenos Aires: Editorial de Belgrano, 1998. p. 132.

¹⁰ QUINTANA, V. Linares. **Tratado de interpretación constitucional**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998. p. 430.

¹¹ *Ibidem*, p. 456.

- a) a prisão por dívida, vedada pela Constituição, é a prisão civil, simples meio para compelir o devedor a pagar sua dívida, e não se confunde com a prisão penal, sanção pelo cometimento de um crime e ;
- b) o Pacto de São José da Costa Rica, como qualquer outro tratado internacional, não pode prevalecer sobre norma da Constituição Federal.

Segundo Hugo de Brito Machado assevera que essas premissas, porém, examinadas, como devem ser todas as proposições jurídicas, sem menosprezo ao elemento sistêmico e aos valores albergados pelo Direito Positivo, seguramente não conduzem à constatação de que o art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, é compatível com a Constituição Federal, como se passa a demonstrar abaixo:

a) Quanto ao primeiro fundamento

Realmente, a Constituição Federal estabelece que “[...] não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”¹².

Como ensina Celso Ribeiro de Bastos, nos tempos modernos já não se aceita mais prisão do devedor inadimplente, sendo cabível em seu lugar a execução do patrimônio do responsável pela dívida¹³.

Uma interpretação literal pode, é certo, levar a constatar-se que a vedação constitucional, porque se reporta apenas à prisão civil, não se opõe à lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para reprimi-lo com pena prisional. Sabe-se, porém, que o elemento literal é de tal pobreza que o hermeneuta não se pode a ele limitar. É indispensável ao jurista o recurso a outros elementos, entre os quais o sistêmico e o teleológico, e ainda o recurso aos valores albergados pela ordem jurídica, pois somente assim evitará inadmissíveis incongruências a que muita vez conduz a utilização simplista do elemento literal.

Admitir que a Constituição, ao vedar a prisão por dívida, não está proibindo também a definição da dívida como crime, é outorgar ao legislador ordinário ferramenta que, lhe permite destruir completamente a supremacia constitucional. Na interpretação da norma jurídica, especialmente da norma da Constituição, têm - se que ir além do elemento meramente literal. É preciso se buscar a realização dos objetivos que a norma tende a alcançar, os valores humanos que tende a realizar.

¹²BRASIL. **Lei n.8.137**,de 27 de dezembro de 1990. Dispõe sobre crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>. Acesso em: 28 out.2008.

¹³BASTOS,Celso Ribeiro. **Comentários à constituição do Brasil**.v.2.São Paulo:Saraiva, 2000.p.304.

Toda norma jurídica alberga valor, cuja presença permite que se estabeleça a coerência do sistema normativo. Na proteção de cada bem jurídico, de cada bem da vida, têm-se que evitar a incongruência.

Por isto, doutrina Raúl Canoso Usera: *“La sistematicidad em el ámbito constitucional alcanza un mayor relieve em la necessária ponderación de bienes igualmente protegidos”*.¹⁴

A norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida protege o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito. Isto não quer dizer que, o direito de receber um crédito restou sem proteção jurídica. Quer dizer que essa proteção não pode chegar ao ponto de sacrificar a liberdade corporal, a liberdade de ir e vir. Limita-se, pois a proteção do direito de receber um crédito ao uso da ação destinada a privar o devedor de seus bens patrimoniais, que podem ser desapropriados no processo de execução.

O sistema jurídico, como preleciona Norberto Bobbio, são considerados os valores que alberga, é necessariamente coerente. Suas eventuais antinomias dever ser eliminadas e, quando em conflito se encontram normas de diversa hierarquia a eliminação que faz sem qualquer dificuldade, porque “[...] o juiz, quando se encontrar frente a um conflito entre uma norma superior e uma norma inferior, será levado a aplicar a norma superior”¹⁵.

É certo que se está falando de inadimplência de dívida, e não de práticas fraudulentas, como assevera A. de Sampaio Dória: “O que o bom senso repele, é responder a liberdade individual pelo pagamento de dívidas, salvo em caso de fraude. A liberdade poderá responder pela fraude, e não pela dívida em si”¹⁶.

Se a liberdade individual não deve ser sacrificada com a prisão civil, com muito mais razão ela não deve ser sacrificada, com a aplicação da pena criminal de prisão.

Quanto à prisão civil se é certo se distinguir da penal, como afirmou o Ministro Celso de Mello, pois a sua única finalidade consiste em compelir o devedor a satisfazer a obrigação que, somente a ele compete executar e, por isto é menos severa, menos danosa, como se observa nos precedentes apontados pelo eminente Ministro para justificar a distinção. Por outro lado, com muito mais razão se deve entender que, não sendo possível a prisão civil, muito menos acessível à prisão penal do devedor, como instrumento de proteção do direito do credor, de haver o seu crédito.

¹⁴ USERE, Raúl Canoso. **Interpretación constitucional y formula política**. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, 1988. p. 215.

¹⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 4.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1994. p. 111.

¹⁶ DÓRIA, A. de Sampaio. **Direito constitucional**. v. 4. São Paulo :Max Limonad, 1960. p. 683.

Entretanto, ninguém pode negar que a pena criminal, no caso de não-pagamento de tributo, tem o exclusivo objetivo de compelir o contribuinte a fazer o recolhimento a que está obrigado. Ou, o que é pior, fazer o recolhimento do valor que a Administração Tributária entende devido, sem ter ao menos o direito de questionar a exigência perante o Judiciário.

Todavia, o Supremo Tribunal Federal tem adotado, há muito tempo, reiteradamente, o entendimento segundo o qual, se o fisco não pode utilizar-se de sanções políticas, tais como: a interdição do estabelecimento, ou a apreensão de mercadorias, como meio de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, não é razoável esperar-se que venha a entender válido, o uso da sanção penal para o mesmo fim. A não ser que, a Corte Maior se disponha a incorrer na desmedida incoerência de repelir a apreensão de mercadorias, mais admitir a prisão de seu proprietário, como meio de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo.

Não se nega, repita-se, a distinção entre prisão civil e pena criminal. A distinção é evidente, como é manifesto que a pena criminal é muito mais grave, mais detrimetosa para quem a suporta. Como bem o demonstra o Ministro Celso de Mello, em seu despacho acima transcrito, em que explica, com clareza e inteira propriedade, a distinção entre as duas espécies de prisão.

A distinção ente as duas espécies de prisão, sendo, como é, muito mais grave a prisão penal, suscita a questão de saber se quem não pode o menos, pode o mais. Se o legislador, para proteger o direito do credor, não pode prescrever a prisão do devedor, o menos, não é razoável admitir-se que possa, para o mesmo fim, cominar pena de prisão, que é sanção indiscutivelmente mais grave.

Ressalte-se, finalmente, que a prisão por dívida tributária, que não tem respaldo jurídico, no plano da moral constitui evidente absurdo, porque todos sabem que o Estado é um inadimplente contumaz.

A cominação de pena para os que não pagam tributo é na verdade, uma atitude extrema de um Estado que não se faz aceitar que, já não consegue o cumprimento espontâneo da lei tributária porque, não cumpre sequer o papel de garantir a segurança pública. O mínimo que se pode esperar, vendo-se que a violência domina e assusta a todos em todos os lugares, e já não poupa as próprias instituições policiais incumbidas da sua prevenção e repressão.

Não tem fundamento ético à aplicação da pena de prisão a quem não paga tributo, quando o Estado não tem o menor respeito para com os seus credores que, favorecidos por decisão judicial, ficam em intermináveis filas de espera para receber seus precatórios correspondentes, que já chegaram a ser parcelados em até dez anos. Sobretudo porque ao Estado, são assegurados os caminhos do processo civil, para haver os tributos não pagos espontaneamente.

Definitivamente não tem fundamento jurídico, nem muito menos ético, a cobrança de tributo mediante ameaça de prisão. Ameaça que se faz mais necessária exatamente nos casos em que a cobrança, arbitrária e injusta, padece da mais absoluta legitimidade.

Como doutrina com inteira propriedade o próprio Ministro José Celso de Mello Filho, “[...] o consentimento dos destinatários do poder constitui, em si mesmo, o próprio fundamento da legitimidade. Sem esta, o poder se reduz à força e à mera capacidade de impor e de executar decisões, mesmo à revelia ou contra a vontade presumível dos governados”¹⁷.

A definição do não pagamento do tributo como crime é, todavia, manifestação desta “[...] capacidade de impor e de executar decisões, mesmo à revelia ou contra a vontade presumível dos governados”.

b) Quanto ao segundo fundamento

Por outro lado, a tese da supremacia da Constituição sobre os tratados internacionais também não se presta como fundamento para considerar-se constitucional a norma incriminadora em questão.

Realmente, a Constituição Federal brasileira não determina a criminalização do inadimplemento da dívida tributária, como faz, por exemplo, com a discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais e com a prática do racismo¹⁸.

Nos referidos casos, o legislador ordinário recebe o comando constitucional no sentido de definir como crime, aquelas condutas que o constituinte valorou como nocivas à sociedade, de sorte a justificar a criminalização. Assim, se um tratado internacional viesse a estabelecer o contrário, certamente não prevaleceria sobre a Constituição brasileira.

Porém, em se tratando de dívida tributária, nada existe na Constituição Federal brasileira que, se possa considerar contrariado pela norma do Pacto de São José da Costa Rica, que veda a prisão por dívida. Pelo contrário, a própria Constituição Federal de 1988 veda a prisão por dívida. Além disto, prestigia expressamente os tratados internacionais, ao dizer que os direitos e garantias nela expressos “[...] não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”¹⁹.

Ressalte-se que essa norma, no dizer de José Celso de Mello Filho, comentando o dispositivo idêntico da Constituição anterior, “[...] configura norma de encerramento, que institui as liberdades residuais, inominadas, implícitas ou decorrentes, as quais, a despeito de não enunciadas ou

¹⁷ MELLO FILHO, José Celso de. **Constituição federal anotada**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 21.

¹⁸ BRASIL. **Constituição federal de 1988**, art. 5º, incisos XLI e XLII: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

¹⁹ BRASIL. **Constituição federal de 1988**, art. 5º, parágrafo 2º. *Ibidem*, p. 159.

especificadas na Carta Constitucional, resultam do regime e dos princípios que ela adota”²⁰.

Norma que já foi destacada em decorrência de sua relevância, com inteira propriedade, pelo constitucionalista e hoje Presidente do Supremo Federal, a dizer que:

[...] o rol das liberdades públicas que contém no art. 153 do texto constitucional, não é exaustivo, mas simplesmente exemplificativo. Não se admite, portanto, no plano das liberdades públicas, qualquer interpretação que suprima, restrinja ou neutralize outros direitos e garantias que, embora não especificados, são titularizados pelo povo. O objetivo dessa cláusula constitucional é inibir eventuais ações, atentados ou abusos do Estado contra as liberdades públicas²¹.

Definir como crime o não-pagamento de uma dívida e, com isto contornar o obstáculo constitucional consubstanciado na norma que, veda a prisão civil por dívida, constitui verdadeiro abuso contra as liberdades públicas, praticado pelo legislador, contra aquele que, na maior parte das vezes em razão de circunstâncias alheias a sua vontade, deixa de pagar impostos.

Contudo afirma Ignacio Berdugo Gómez de La Torre e Juan Carlos Ferre Olivé que outra, aliás, não é a razão pela qual não se admite a configuração do tipo penal, no crime contra a ordem tributária, sem a ocorrência de fraude. Se o que se protege é o patrimônio, essa proteção, enquanto proteção da propriedade que é, deve ser adjetivada, sem o que se terminará por consagrar a velha prisão por dívida²².

Não se argumenta com relação as atuais circunstâncias, com o crônico déficit público, em grande parte decorrente da ineficiência administrativa e, dos desmandos de muitos dos que corporificaram o Estado. Entretanto, ainda nas palavras do Ministro Celso de Mello,

[...] a Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste – enquanto for respeitada – constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e liberdades não serão jamais ofendidos. Ao STF incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não se desfigure²³.

Hugo de Brito Machado acredita ser importante insistir-se em que, a garantia do art. 5º., inciso LXVII, da Constituição Federal de 1988 não pode ser

²⁰ MELLO FILHO, José Celso de. **Constituição federal anotada**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 490.

²¹ MELLO FILHO, José Celso de. *Ibidem*, p. 490-491.

²² É assim também no Direito espanhol, onde a doutrina majoritária, e a jurisprudência, exigem a fraude como elemento indispensável à configuração do delito fiscal. Neste sentido afirmam LA TORRE, Ignacio Berdugo Gómez de; OLIVÉ, Juan Carlos Ferre. **Todo sobre el fraude tributario**. Barcelona: Práxis, 1994. p. 49-50.

²³ Da ementa do Ac. um. do STF Pleno – Adin 293-7600/DF – medida liminar – julgada em 06.06.90, DJU de 16.4.93, p. 6429 e Repertório IOB Jurisprudência no. 10/93, p. 193 no. 1/6203.

amesquinhada por uma visão formalista do Direito, que leva admitir-se a possibilidade de definição, como tipo penal, da dívida de valor, aquela mesma dívida para cujo adimplemento não pode o devedor ser compelido pela prisão civil²⁴.

Se o legislador pudesse tipificar como crime o fato do inadimplemento da dívida, certamente a garantia constitucional seria nenhuma. A dúvida não pode haver de que o tipo penal art. 2º., inciso II, da Lei nº 8.137/90, por exemplo, nada exige além do inadimplemento de uma dívida.

Isto é afirmado, aliás, mesmo pelos defensores da constitucionalidade desse dispositivo, como é o caso do doutrinador Andréas Eisele, para quem:

A criminalização da omissão do recolhimento de tributos indiretos, ou de contribuições sociais devidos por agentes de retenção, não fere a garantia prevista no art. 5º., LXVII, da Constituição Federal, pois prevê prisão penal e não civil, ainda que o fato penalmente tipificado se revista das características de dívida de valor específico²⁵.

A Norma do art. 2º., inciso II, da Lei 8.137/90 deve ser interpretada em conformidade com a Constituição. Seu alcance, assim, abrangerá somente aquelas situações nas quais o não pagamento do tributo envolva um artifício qualquer, que impossibilite a cobrança pelos meios ordinários, da quantia devida à Fazenda a título de tributo.

II – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à constituição do Brasil**. v.2.São Paulo:Saraiva, 2000.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**.4.ed.Brasília:Universidade de Brasília,1994.

BRASIL. **Constituição federal de 1988**, art. 5º, incisos XLI e XLII:promulgada em 5 de outubro de 1988.Organização do texto:Juarez de Oliveira.4.ed.São Paulo:Saraiva, 1990.

BRASIL. **Lei 8.866**, de 11 de abril de 1994. Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em:http://www.planalto.gov.br//ccivil_03/LEIS/8.866.htm. Acesso em: 28.out.2008.

BRASIL. **Lei n.8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Dispõe sobre crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L8137.htm>. Acesso em: 28 out.2008.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**.São Paulo:Malheiros, 2001.p.125.

²⁵EISELE, Andréas. **Apropriação indébita e ilícito penal tributário**.São Paulo: Dialética, 2001.p. 165.

BRASIL. **Constituição federal de 1988**, art. 5º. parágrafo 2º. Ibidem, p.159.
CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1996.

Da ementa do Ac.um. do STF Pleno – Adin 293-7600/DF – medida liminar – julgada em 06.06.90, DJU de 16.4.93, p. 6429 e Repertório IOB Jurisprudência no. 10/93, p. 193 no. 1/6203.

DALLA VIA, Alberto R. **La conciencia y el derecho**. Buenos Aires: Editorial de Belgrano, 1998.

DÓRIA, A. de Sampaio. **Direito constitucional**. v. 4. São Paulo :Max Limonad, 1960.

LA TORRE, Ignacio Berdugo Gómez de; OLIVÉ, Juan Carlos Ferre. **Todo sobre el fraude tributario**. Barcelona: Práxis, 1994.

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

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1995.

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

ICHIHARA, Yoshiaki. O princípio da progressividade e suas implicações no IPTU. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.81, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO FILHO, José Celso de. **Constituição federal anotada**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

MELLO FILHO, José Celso de. **Constituição federal anotada**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 490.¹ MELLO FILHO, José Celso de. Ibidem, p. 490-491.

QUINTANA, V. Linares. **Tratado de interpretación constitucional**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998.

SENA, DENILSON CESAR, **Monografia Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Faresc, 2008.

USERE, Raúl Canoso. **Interpretación constitucional y formula política**. Centro de Estudios Constitucionales: Madrid, 1988.