

**Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP
Curso de Pós-Graduação *Latu Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas**

CAMILA NOBRE MIRANDA

**INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA
NOS CRIMES FISCAIS**

Brasília-DF
2007

CAMILA NOBRE MIRANDA

**INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS
CRIMES FISCAIS**

Monografia apresentada como requisito parcial
à obtenção do título de Especialista em Direito
Tributário e Finanças Públicas, no Curso de
Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto
Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Paulo Gustavo Gonet Branco

Brasília-DF
2007

CAMILA NOBRE MIRANDA

INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS CRIMES FISCAIS

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof. Paulo Gustavo Gonet Branco

Integrante: Prof. Dr. Inocêncio Mártires Coelho

Integrante: Prof. Dr. Gilmar Ferreira Mendes

Aos meus pais, Alair Chaves Miranda, Maria Inês de Simoni Nobre Miranda e às minhas irmãs Patrícia, Marília e Viviane, pelo carinho e incentivo.

"Impõe-se a realização da justiça tributária. Ela comporta duas faces: Todavia, apesar de as condutas lesivas ao Fisco merecerem repúdio da sociedade, absolutamente não pode haver abuso punitivo."

Roque Antonio Carrazza

RESUMO

Pesquisa que trata sobre a discussão em torno da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes fiscais, que em situações de grave crise financeira, a empresa não recolhe os tributos devidos, fazendo opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de outras dívidas, como forma de manter a empresa em funcionamento, numa tentativa de superar a crise. Nessa situação, o interesse público na arrecadação do tributo é preterido em relação ao pagamento de empregados e fornecedores, como forma de manutenção dos empregos e até mesmo na manutenção da fonte dos tributos. Assim, a inexigibilidade de conduta diversa configura causa de exclusão da culpabilidade, devendo o acusado ser absolvido, haja vista que em decorrência das dificuldades financeiras a ele não seria exigido outra conduta.

Palavras-chaves: Crimes Fiscais. Inexigibilidade de conduta diversa.

ABSTRACT

Research about discussion around the inexibility of diverse conduct in fiscal crimes in situations of grave financial crisis that the firm doesn't fold due tributes making option by use of available money for the employees payment and others debts so that he can to maintain the firm operating in a try to overcome the crisis. In this situation the public interest on collection of tributes is deferred in respect to payment of employees and suppliers, maintaining jobs and even maintaining the source of tributes. Thus, the inexibility of diverse conduct configure cause of exclusion of culpability and the accused must be absolved because in the course of financier difficulties can't be required another conduct for him.

Key words: Fiscal Crimes. Inexibility of diverse conduct

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA.....	10
2.1 Crimes contra a ordem tributária.....	11
2.2 Crimes Previdenciários.....	12
3. SONEGAÇÃO X INADIMPLÊNCIA.....	15
4. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA.....	20
4.1 A proibição da Prisão Civil por dívida como um direito fundamental.....	20
4.2 A prisão civil e o Pacto de São José da Costa Rica.....	23
5. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.....	27
6. ELISÃO E EVASÃO FISCAL.....	32
6.1 Conceito de Elisão Fiscal.....	32
6.2 Conceito de Evasão Fiscal.....	33
6.3 Diferenças entre Elisão e Evasão Fiscais.....	33
7. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA.....	36
8. A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS TRIBUNAIS.....	41
9. CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	46

1 INTRODUÇÃO

Quem pratica as condutas previstas na legislação penal tributária, é punido com pena privativa de liberdade além da multa penal, crimes estes que estão previstos na Lei nº 8.137/90, além dos artigos 168-A e 337-A acrescidos ao Código Penal Brasileiro.

Ocorre que, muitas vezes o contribuinte deixa de recolher os tributos ou contribuições sociais a que está obrigado não porque assim o deseje, mas porque se encontra em situação econômico-financeira tão precária que se torna verdadeiramente impossível fazê-lo, a não ser que, por exemplo, pare de pagar os salários dos seus funcionários.

Certas circunstâncias, como encontrar-se ele em concordata, com obrigações trabalhistas em atraso, etc., demonstram que não é possível exigir uma conduta diversa.

A não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, seja uma tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga.

Portanto, entendendo a exigibilidade como um dos pressupostos da culpabilidade, se torna impossível, realizar um juízo de reprovação, ao agente que pratica uma conduta típica e antijurídica, que a própria culpabilidade não exige do mesmo uma conduta diferente daquela que praticou.

Os magistrados têm observado tal paradigma e, uma vez que até mesmo o crédito trabalhista foi atingido pelas dificuldades financeiras da empresa no período denunciado, não se poderia exigir comportamento diverso do empregador, situação que exclui a reprovabilidade de sua conduta na hipótese de inadimplemento, eis que se pressupõe a ausência de numerário para saldar quaisquer outras obrigações, inclusive as tributárias.

Assim, a jurisprudência pátria já vem admitindo tal excludente de culpabilidade em seus diversos tribunais, absolvendo os empresários que praticam a conduta típica, tendo em vista que não era possível agir de outra forma.

2 LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA

Atualmente, a Legislação em matéria Penal Tributária que trata dos crimes fiscais em vigor é a seguinte:

- Artigo 1º da Lei n. 8.137/90
- Artigo 2º da Lei n. 8.137/90
- Artigo 168-A do Código Penal
- Artigo 337-A do Código Penal

Inicialmente cabe lembrar que o crime de sonegação fiscal foi definido na Lei n.º 4.729, de 14.07.65. A partir da promulgação da Lei n.º 8.137, de 27.12.90, todos aqueles comportamentos considerados crimes de sonegação fiscal passaram a receber a denominação de crimes contra a ordem tributária. Destarte, os crimes contra a ordem tributária (outrora denominados crimes de sonegação fiscal) são tipificados na Lei n.º 8.137/90.

O crime de apropriação indébita previdenciária foi definido inicialmente na Lei n.º 4.357, de 16.07.64. A Lei n.º 8.212, de 24.07.91, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social, definia o crime de apropriação indébita previdenciária. A partir da promulgação da Lei n.º 9.983, de 14.07.2000, contudo, o crime foi tipificado no artigo 168-A do Código Penal Brasileiro, mantendo a mesma denominação, bem como a referida lei também introduziu no Código Penal o art. 337-A, que define o crime “Sonegação de Contribuição Previdenciária”.

Portanto, foram revogados os dispositivos da Lei nº 8.212/91, que definem como crime condutas relacionadas com as contribuições previdenciárias e atualmente, portanto, temos que o crime de sonegação fiscal, hoje denominado crime contra a ordem tributária está definido na Lei n.º 8.137/90.

Os crimes fiscais merecem análise sob os aspectos constitucionais, tributários e penais. Os ilícitos tributários tipificados pela lei penal, guardadas as características peculiares de seus agentes, são merecedores de um tratamento específico, não só no plano da tipicidade, mas sobretudo em relação às sanções, pois foi adotada uma política legislativa no sentido de trazer as condutas de evasão ilícita de recursos para o campo de incidência de norma penal. O intuito é, evidentemente, emprestar força de persuasão à atividade tributante do Estado.

2.1 Crimes contra a ordem tributária

Nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27.12.90, encontramos o rol de condutas que podem constituir crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal). Senão vejamos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
 Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
 Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:
 I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
 Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

A Lei 8.137/90 descreve, em seus arts. 1º e 2º, dez condutas que, quando praticadas e disto há supressão ou redução ilegal de tributo ou contribuição e qualquer acessório, recebe o foco de incidência de toda a legislação penal e processual penal.

O crime de supressão ou redução de tributo distingue-se do antigo crime de sonegação fiscal, essencialmente, por ser um crime material, ou de resultado. Só estará consumado se houver a supressão ou a redução do tributo.

Os crimes definidos no art. 2º são formais, ou de mera conduta, vale dizer, restam consumados independentemente do resultado. Isto, porém, não quer dizer que o elemento subjetivo seja irrelevante. Os crimes de que se cuida somente se configuram com a presença do dolo específico. Em outras palavras, o dolo específico é elementar do tipo.

2.2 Crimes previdenciários

O crime de apropriação indébita previdenciária, atualmente, é definido no artigo 168-A do Código Penal, *in verbis*:

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

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

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

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

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

Pelo *caput* do referido artigo, tem-se um crime omissivo puro de “deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes.

Segundo Luiz Flávio Gomes, além de ser crime material e de lesão patrimonial: é crime de conduta mista. Visto se ter, primeiro, uma conduta comissiva de recolher ou de descontar as contribuições. Segundo, por se ter uma conduta omissiva de deixar de recolher ou de repassar. Neste delito exige-se o dolo específico ou um *animus specialis* de se apropriar indevidamente do valor recolhido ou descontado.¹

No art. 337-A do Código Penal Brasileiro, tem-se a descrição da figura típica da sonegação de contribuições previdenciárias onde está descrita a supressão ou redução de contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas elencadas nos três incisos:

¹ GOMES, Luiz Flávio. Crimes previdenciários: apropriação indébita, sonegação, falsidade documental, estelionato – a questão do prévio exaurimento da via administrativa. V. I São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 30-33

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

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

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

I - (VETADO)

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

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

A sonegação previdenciária, é crime material e de conduta mista, como bem observa Luiz Flávio Gomes:

Trata-se de crime de conduta mista. Mais precisamente, crime comissivo de conduta mista. É comissivo porque a norma final é proibitiva (está proibido suprimir ou reduzir contribuição social). Mas ao mesmo tempo a forma de realização das condutas é omissiva. O que está proibido, no final, não é só o ato da omissão. Mais que isso: é preciso que da omissão surja um resultado jurídico: supressão ou redução da contribuição devida. Assim o bem jurídico resulta lesionado." (Luiz Flávio Gomes, 2001, p. 81)

Existem distinções fundamentais entre as figuras delitivas da apropriação indébita previdenciária e da sonegação de contribuições previdenciárias.

Na apropriação indébita previdenciária, inexistente a fraude, e o dolo é posterior à retenção dos valores descontados. Enquanto isso, na sonegação de contribuições previdenciárias há a fraude e o dolo é anterior à retenção dos valores descontados.

Entretanto, segundo Heloísa Estellita Salomão, tanto a apropriação indébita previdenciária quanto a sonegação de contribuições previdenciárias se constituem no descumprimento de obrigação tributária principal de pagamento de tributo.²

Entre os crimes do art. 168-A e do art. 337-A há algumas diferenças importantes:

a) No primeiro, a contribuição não repassada à previdência social era referente a um desconto feito pelo agente; isto é, ele não é o contribuinte, mas o responsável tributário pelo pagamento do tributo. No segundo, é indiferente a origem do fato gerador;

b) Nos crimes do art. 168-A, basta a omissão do recolhimento (nas três primeiras figuras) para a configuração do crime. Nos crimes do art. 337-A, além da supressão ou redução do tributo, é elementar do tipo a fraude para a sonegação. A fraude pode ser comissiva (v.g. falsificação de documento) ou omissiva (falsidade ideológica, omitindo fato que deveria constar em documento, por exemplo).

Parece-nos, portanto, que a segunda modalidade desse crime previdenciário é mais grave, já que o agente pratica um ato prévio, fraudulento, orientado para a sonegação ou redução do tributo. É de se lembrar, aqui, a diferenciação que o professor Rodrigo Rios faz entre os delitos fiscais e os ilícitos administrativos: *“o simples fato de não pagar tem como sanção a multa fiscal; a falta de pagamento proveniente de um ato ilícito tem pena mais grave, pois nos encontramos na presença do delito fiscal.”*³

Apesar da maior gravidade da segunda modalidade de delito (art. 337- A), as penas são as mesmas (dois a cinco anos de reclusão, e multa).

² SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 216-217

³ RIOS, Rodrigo Sanches. *O Crime Fiscal*. Sergio Fabris. Porto Alegre, 1998, p. 29.

3 SONEGAÇÃO X INADIMPLÊNCIA

Faz-se conveniente anotar que o simples não-pagamento de tributos, isto é, a *inadimplência fiscal* não passa de um "incumprimento" administrativo de natureza não criminal.

Deixar de pagar tributo não é crime, ou seja, não equivale à sonegação fiscal.

Entretanto, na hipótese do contribuinte deixar de repassar aos cofres públicos valores descontados ou retidos, pode se dar a tipificação de prática delituosa que, em última análise, evoca a prática da apropriação indébita.

Fora esta hipótese, como bem anota Marins (2002, p.31):

"(...) a inadimplência fiscal não é delito criminal e conduz tão-somente à aplicação das penalidades administrativas cabíveis e a inscrição em dívida para fins da extração da certidão de dívida ativa (CDA) que é o título executivo extrajudicial que irá aparelhar a execução fiscal a ser promovida pela Fazenda Pública."

Tem se verificado nos últimos tempos um retrocesso no Direito Penal de nosso país, com a tentativa por parte de alguns órgãos institucionais de servir-se da Justiça como instrumento para a cobrança de tributos. Como já disse a respeito do assunto um ilustre Juiz Federal, em voto proferido no âmbito do Tribunal Federal da Quarta Região (Apelação Criminal nº 95.04.06385-3/RS), esta truculência a Idade Média deveria ter sepultado com a vitória de Robin Hood sobre o nefasto Príncipe João. Ao magistrado não fica bem o papel de agente do Fisco, a ameaçar com o cárcere aquele que sonhou investir em atividade produtiva e não logrou êxito.

Não se pretende aqui justificar a conduta daqueles que, com a evidente intenção de suprimir ou reduzir tributo, omitem informações, prestam declarações falsas, falsificam notas fiscais, falsificam documentos, livros, etc. Tais condutas, porque encerram a evidente intenção de lesar o fisco, merecem a pronta repressão por parte do legislador e dos operadores do direito. Sem se descuidar, no entanto, do direito ao devido processo legal e à ampla defesa, garantidos pela Constituição a todos os cidadãos, em quaisquer circunstâncias.

Não obstante, há que se estabelecer a diferença entre o contribuinte que deixa de pagar o tributo devido, mediante a prática das mencionadas condutas

ilícitas, daquele que deixou de pagar o tributo pela absoluta impossibilidade de fazê-lo, seja em razão de dificuldades financeiras, seja porque duvida da legitimidade do tributo contra si lançado.

A quem não conheça a intimidade de uma empresa, pode causar forte impressão o quadro que ora se pinta de um empresário desonesto a locupletar-se do "desconto", por exemplo, o que é "efetuado" no salário do empregado. Contudo, tal figura não ocupa espaço na realidade uma vez que a imposição da multa sobre o débito já corrigido debelou de vez a antiga e nefasta prática de eximir-se a empresa de recolher o débito para auferir vantagens no mercado de capitais.

Não se negue que o Estado necessita de imensos recursos para implementar os objetivos de desenvolvimento e bem-estar social plasmados como princípios em nossa Carta Magna. E sabe-se, segundo estudos dos órgãos fiscais, que é alta a taxa de inadimplência fiscal em nosso país. No entanto, não é colocando o contribuinte "na cadeia", como se pretende, que se resolverá o alegado problema da inadimplência tributária. Justiça Fiscal não se faz com terrorismo.

Também como já afirmou um Ilustre Desembargador Federal da 2ª Região, em recente voto de "habeas corpus", a Justiça não é instituição de sadismo e o banco dos réus não é instrumento de tortura. O processo penal não pode servir para coagir o contribuinte a pagar tributos, pena de desfiguração das próprias instituições, uma vez que o Ministério Público não é cobrador de impostos e a Justiça não é instrumento desta cobrança coativa.

É notório que o índice de contribuintes em situação de inadimplência por débitos com o Fisco e a Previdência Social apresenta-se elevadíssimo. Segundo os especialistas, dentre as causas, são duas as razões fundamentais para que isso ocorra: a alta carga tributária incidente na fase de produção e a estabilidade da economia. Esta última resulta num mercado restritivo e altamente competitivo, o que faz com que as empresas se obriguem a atuar com estreita margem de lucro.

O respeitável consultor tributário, Doutor Sidney D'Agazio, acrescenta que tais razões dificultam, sobremaneira, a empresa manter-se em dia com as obrigações fiscais e previdenciárias. Outra questão que aumenta esses problemas é a absoluta falta de sintonia entre os prazos para adimplir os débitos tributários e os prazos comerciais, sendo estes sempre superiores àqueles estabelecidos pelas normas governamentais para o pagamento dos impostos. O prazo para pagamento dos tributos é, em média, de vinte dias do mês gerador da obrigação; o prazo

comercial está em torno de quarenta dias. Isso tudo, desconsiderando-se até o índice de inadimplência do mercado, a afetar a geração do fluxo de caixa, dificultando, ainda mais, a solução das pendências tributárias.

Diante destes fatores, o empresário se vê em situação de verdadeiro estado de necessidade ou no de inexigibilidade de outra conduta, na medida em que tem que decidir entre pagar os impostos ou honrar a folha de salários e as obrigações junto aos seus fornecedores. Via de regra, acaba optando em pagar seus empregados e fornecedores, sob pena de cerrar as portas. Assim, torna-se inadimplente perante o Fisco e a Previdência, por falta de suporte financeiro para saldar tais compromissos.

Nessas hipóteses, todavia, o contribuinte é indevidamente rotulado, pelo Fisco, de sonegador, virtualmente contrário ao conceito de inadimplente. Por conseqüência, o empresário, muitas vezes, passa indevidamente por enormes constrangimentos, notadamente em procedimentos criminais.

A diferença, no entanto, é nítida: SONEGAÇÃO: é o ato de omitir, fraudar, falsificar, ocultar ou inserir qualquer informação não verdadeira, com o intuito de evitar o pagamento do tributo. É caracterizada pela má-fé e pelo dolo do contribuinte; INADIMPLÊNCIA: é a falta de pagamento do tributo, sem qualquer intenção dolosa ou sem o emprego de meios fraudulentos com o intuito de subtrair o cumprimento da imposição fiscal.

Portanto, sonegação e inadimplência não são palavras sinônimas. Para caracterizar a primeira, exige-se o dolo, enquanto que para a segunda, a inexistência de má-fé.

A propósito, pela Lei nº 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, verifica-se que, consoante expressa o eminente jurista Celso Bastos:

"todos os crimes previstos na citada lei tem o dolo como elemento essencial. Tais ilícitos só existem sob a forma dolosa. A conduta dos crimes tributários portanto, configura-se quando o agente deseja produzir o resultado que se sabe penalmente punível ou quando assume o risco de que tal resultado, contrário à lei, venha a se produzir".

Assim, se o agente pratica o fato típico, mas o faz em decorrência de qualquer dos três elementos da culpa, imprudência, negligência ou imperícia, não comete crime, como dispõe o artigo 19 do Código Penal: "salvo nos casos expressos

em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, se não o pratica dolosamente".

No AG 313719, da 6º Turma do STJ, *in DJ* de 08.02.2001, tendo como Relator o Eminentíssimo Ministro Vicente Leal, restou consolidado de que tanto o pagamento integral, quanto a concessão parcelada de débitos tributários, são causas extintivas de punibilidade do crime de sonegação fiscal, principalmente quando a formalização do parcelamento ocorrer antes do recebimento da denúncia, excluindo a justa causa, para a instauração da ação penal.

Em outra decisão, o Insígnis Ministro José Arnaldo da Fonseca (DJ 16.09.1999) prolatou que "não havendo nos autos qualquer indício de que o paciente tenha agido com dolo, torna-se atípica a conduta a ele imputada onde assentado que "...doutrina e jurisprudência se inclinam de forma unívoca quanto a necessidade de dolo, para caracterização de ilícito penal de sonegação fiscal..."

Se o inadimplente não visou a sonegação do tributo, não há antijuridicidade.

Outro aspecto relevante para desconfigurar a conduta delitiva reside nas dificuldades econômicas do devedor.

A inexistência de bens em nome do titular da empresa e de contas bancárias de sua titularidade, somado ao expressivo número de execuções fiscais em curso contra ela, protestos cambiais, ações cíveis e trabalhistas, etc, dão conta de que o contribuinte se deparou com seriíssimas dificuldades financeiras para a condução de sua atividade, sem que tenha havido proveito próprio em detrimento do fisco. A situação que disso emerge não permite concluir que o não-recolhimento das obrigações se deu no intuito de não cumprir com os compromissos fiscais, e sim pela mais absoluta falta de condições de fazer frente a essas obrigações.

O Egrégio TRF da 4º Região, já se pronunciou no agasalhar, por embaraços financeiros, a exclusão da punibilidade nos delitos fiscais. Como se verificam nas seguintes ementas:

"PENAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO RECOLHIMENTO DOS VALORES DESCONTADOS. CAUSA SUPRALEGAL DE EXCLUDENTE DA CULPABILIDADE. FALÊNCIA. A DECRETAÇÃO DE FALÊNCIA CONSTITUI EVIDENCIA DE AGRURAS FINANCEIRAS DA EMPRESA, APTA A JUSTIFICAR SEJA O FATO ACOLHIDO COMO EXCLUDENTE SUPRALEGAL DA CULPABILIDADE, POR INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA". (Ac. Nº 9604070274/RS, 2ª T. do E. TRF da 4ª R. Rel. Juiz TEORI ALBINO ZAVASCKI, publ. DJ 04.06.97, p. 040712)

"PENAL – OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DE EMPREGADOS – DIFICULDADES FINANCEIRAS – EXCLUSÃO DE CULPABILIDADE OU INJURIDICIDADE – PROVA.

Dificuldades financeiras muito graves podem justificar a exclusão de culpabilidade (ou de injuridicidade) de quem deixa de recolher no prazo devido as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, tendo em vista o interesse de manter a empresa em funcionamento, evitando a extinção de empregos, única ponte de sustento para a maior parte dos trabalhadores e suas famílias. É incensurável, nessa circunstancia, a conduta de salários e de fornecedores, em detrimento da arrecadação tributária. A sanção penal deve ser reservada para os espertalhões que enriquecem às custas do patrimônio alheio, especialmente do patrimônio público, não para quem, apesar de todos os esforços, não consegue atender tempestivamente todas as obrigações da sua empresa. O real empobrecimento dos responsáveis pela firma, resultante da comprovada dilapidação do seu patrimônio particular em benefício da pessoa jurídica, é um dos sinais eloqüentes da ocorrência da situação excludente (ou justificante)".

(Apelação Criminal nº 9604301993/RS, Rel. Amir José Finocchiaro Sarti, j. 08.09.98, RTRF – 4ª R., a 10, n. 32, pgs. 146/150).

"DIREITO PENAL. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXCLUDENTE DA DULPABILIDADE. LEI Nº 8212/91, ART 95, LEI-D E LEI Nº 8137/90, ART – 2, INC – 2.

Mesmo em se admitindo a possibilidade de um tipo sem dolo, que a teoria finalística da ação repele, se o réu conseguir comprovar a existência de dificuldades financeiras, que o impossibilitaram de recolher as contribuições à época, exclui-se sua culpabilidade."

(Apelação Criminal nº 960412312/PR, TRF 4ª Região, DJU 22.01.97, Rel. Luiz Carlos de Castro Lugon).

Portanto, há que se relembrar, tanto por parte do fisco, como pelos aplicadores do direito, a nítida distinção entre sonegador e inadimplente, evitando-se as injustiças condenatórias.

4 PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA

4.1 A proibição da prisão civil por dívida como um direito fundamental

O art. 5º, LXVII da Constituição da República Federativa do Brasil versa: "*Não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel*".

A nossa Carta Magna é clara ao disciplinar que ninguém será privado de sua liberdade por dívida, salvo quando por inadimplemento de obrigação alimentar ou depositário infiel. Como o artigo 5º, LXVII, encontra-se no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos, inserida no Título II da Constituição, que trata dos direitos e garantias fundamentais, é notório que a proibição da prisão civil por dívida constitui-se num verdadeiro direito fundamental protegido pela Constituição.

Isto posto, sendo a liberdade um direito de defesa do cidadão, é oportuno externar algumas conceituações, bem como referenciais teóricos para compreensão do estudo ora em foco sobre os direitos fundamentais, especificamente sobre o direito à liberdade.

A ligação primordial dos direitos fundamentais à liberdade e à dignidade humana, nos seus teores históricos e filosóficos, demonstra a pertinência desses direitos, ao qual são inerentes da pessoa humana, delineando sua universalidade como teor central das constituições caracterizadas pelo Estado Democrático de Direito. Segundo Bonavides, "a universalidade se manifestou pela vez primeira, com a descoberta do racionalismo francês da Revolução, por ensejo da célebre Declaração dos Direitos do Homem de 1789."⁴

Emergindo dos próprios ditames constitucionais, o regime dos direitos fundamentais não pode sofrer qualquer tipo de "amesquinamento" por qualquer atitude estatal. Pressuposto a isso, sendo totalmente proibida a prisão civil por dívida, nenhuma atividade legislativa pode, em razão de sua competência, prever qualquer sanção, tanto de natureza civil quanto de natureza penal (não se pode criminalizar o não pagamento de uma dívida, exceto nos casos previstos pela Constituição), pelo não pagamento de uma obrigação pecuniária.

⁴ BONAVIDES, P. *Curso de Direito Constitucional*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 516

Conforme o já citado art. 5º, LXVII, da Carta de 1988, o Supremo Tribunal Federal manifestou-se, externando que:

A prisão civil configura meio coercitivo para obter a execução da obrigação alimentar ou restituir o depósito, cessando de imediato sua eficácia tão logo o executado cumpra a obrigação imposta (RTJ 101/103), sendo certo que, por isso mesmo não pode ser confundida com a prisão penal. Ninguém discordará que a prisão civil e a criminal não poderiam, nunca produzir efeitos jurídicos iguais e de mesma natureza (RTJ 101/182).⁵

Então, se a nossa Constituição proíbe a prisão civil por dívida, esta delinear-se-á também que não se pode levantar hipóteses quando de uma conduta omissiva pelo não pagamento de uma dívida qualificar uma prisão penal por dívida, posto que a Lei Fundamental não permite esta autorização. Assim, é coerente externar que a criminalização de condutas encontra limites. O legislador ordinário não pode fraudar a Constituição e "tipificar condutas subvertendo inclusive a natureza dos conceitos, "(...) Uma medida deste naipe representaria inequívoco expediente desviante da função legislativa e agressora da Constituição"⁶, pois alterar qualquer inadimplemento contratual em crime é uma fraude a nossa Lei Maior, haja vista que a "liberdade de configuração do legislador encontra limites."⁷

Isto pressupõe a inequívoca explicitação do prof. Clève acerca do tema, anunciando a interpretação enunciativa como meio para a exegese do dispositivo constitucional:

Na interpretação enunciativa, o intérprete limita-se a enunciar uma nova regra que necessariamente deriva da anterior. Um exemplo de interpretação enunciativa é aquela formulada com o apoio no *'argumentum a minori ad maius'*² - a lei que proíbe o menos proíbe o mais. Então, a lei que proíbe a prisão civil, implicitamente também proíbe o mais, ou seja, a prisão criminal.⁸

Diante disto, é lógico que a prisão civil é uma ofensa em menor escala do que a prisão penal, que na esfera da pessoa humana pressupõe uma ofensa muito maior. O intérprete da norma, ao compreender a abertura do texto do art. 5º, XLVII da Carta Magna, deve buscar na interpretação enunciativa consubstanciada com o princípio da dignidade da pessoa humana, versada no art. 1º, III, da Constituição

⁵ CLÈVE, C. M. *Contribuições Previdenciárias – não recolhimento – art. 95, 'D', da Lei n. 8.212/91 – Inconstitucionalidade*. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 112. Observe-se que todos os dispositivos citados são da Constituição Brasileira de 1988.

⁶ CLÈVE, C. M. Ob. Cit., p. 112

⁷ CANOTILHO, J. J. G. *Constituição Dirigente e vinculação do legislador*. Coimbra: Coimbra Editora, 1982, p. 172.

⁸ CLÈVE, C. M. Ob. Cit., p. 113

Federal, pois externar-se-á um maior grau de entendimento na medida em que a dignidade da pessoa humana deve ser protegida de qualquer prisão por dívida, seja ela de origem penal ou civil.⁹

Ainda sobre o programa normativo do art. 5º, LXVII da Lei Maior, este esclarece que jamais ocorrerá prisão por dívida, senão nos casos previstos em lei, ou seja, na hipótese de inadimplemento de obrigação alimentar ou depositário infiel. Conforme advoga Celso Ribeiro Bastos, "nos tempos modernos já não se aceita mais prisão do devedor inadimplente, sendo cabível, em seu lugar, a execução do patrimônio do responsável da dívida."¹⁰

Os direitos fundamentais não podem ser restringidos, anulando seu núcleo essencial, haja vista sua natureza jurídica, bem como pelo princípio da reserva de lei. E neste aspecto, o Poder Legislativo não pode usar do abuso de competência para regular um direito fundamental, pois se o legislador ordinário intencionar editar qualquer lei que infrinja o dispositivo do art. 5º, LXVII da Constituição, anulando seu núcleo essencial, estará contrário a nossa Lei Maior passando para o campo da inconstitucionalidade.

Assim sendo, recorremo-nos novamente a lição do eminente jurista Clèmerson Merlin Clève:

É verdade que o Estado está autorizado a conformar os direitos fundamentais, podendo, inclusive, restringi-los. Mas estas atividades encontram limites. Revele-se, nesta oportunidade, que não são os direitos fundamentais que devem ser aplicados nos termos da lei, mas sim a lei que deve ser aplicada nos termos dos direitos fundamentais.¹¹

Por derradeiro, a proibição da privação de liberdade por inadimplemento de uma dívida, tanto de natureza civil, quanto de natureza penal, constitui-se em um verdadeiro direito fundamental que não deve ser desrespeitado tanto pelo Poder executivo quanto pelo Poder Legislativo, posto que, é um preceito constitucional de máxima eficácia, consubstanciado no art. 5º, § 1º da Carta Maior de 1988, pois sua efetividade deve ser imediata conforme delineia-se a hermenêutica constitucional.

⁹ CLÈVE, C. M. Ob. Cit., p. 113.

¹⁰ BASTOS, C. R. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989 v. 2, p. 304.

¹¹ CLÈVE, C. M. Ob. Cit., p. 121.

4.2 A Prisão Civil e o Pacto de São José da Costa Rica

O Pacto de São José da Costa Rica, também conhecido como “A Convenção Americana de Direitos Humanos”, o qual, foi celebrado sob a égide da Organização dos Estados Americanos (OEA), também versa sobre a proibição da prisão civil. Pois o art. 7º do referido tratado dispõe: "Ninguém será detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar."

A partir deste dispositivo, é mister que se diga que o Brasil, que aderiu ao referido tratado internacional também deve respeitar as normas aceitas e efetivadas, posto que, por força do art. 5º, § 2º da Lei fundamental de 1988 que versa: "Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte." Assim, os tratados internacionais ao qual o Brasil faz parte ganham notoriedade e peculiar característica de direito fundamental.

A Constituição de 1988 está aberta aos direitos externados em tratados internacionais de que o Brasil seja parte, desta forma "conferindo-lhes natureza de norma constitucional. Isto é, os direitos constantes nos tratados internacionais integram e complementam o catálogo de direitos constitucionalmente previstos, o que justifica estender a estes direitos o regime constitucional conferido aos demais direitos e garantias fundamentais."¹²

O constitucionalista José Afonso da Silva advoga o seguinte entendimento sobre o caráter aberto da norma constitucional constante no art. 5º, § 2º da Constituição:

A circunstância de a Constituição mesma admitir outros direitos e garantias individuais não enumerados, quando no parágrafo 2º do art. 5º, declara que os direitos e garantias previsto neste artigo não excluem outros decorrentes dos princípios e do regime adotado pela Constituição e dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.¹³

Então, ao invocar-se o princípio normativo do art. 5º, § 2º da Constituição, os direitos internacionais anunciados nos tratados ao qual o Brasil seja parte, passam a

¹² PIOVESAN, F. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 89.

¹³ SILVA, J. A da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 174.

ingressar no chamado "bloco de constitucionalidade", externando desta forma toda a positivação do parágrafo 2º do art. 5º como uma cláusula constitucional aberta.

No direito comparado, há que se sustentar a lição do jurista lusitano Gomes Canotilho, que preconiza "a orientação tendencial de princípio é a de considerar como direitos extraconstitucionais materialmente fundamentais os direitos equiparáveis pelo que objeto e importância aos diversos tipos de direitos fundamentais. Neste sentido o âmbito normativo do art. 16/1 alargar-se ou abre-se a todos os direitos fundamentais e não, como já se pretendeu, a uma certa categoria deles."¹⁴

A norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida alberga 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-se 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, a final desapropriados no processo de execução.

É certo que estamos falando de inadimplência de dívida, e não de práticas fraudulentas. "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."¹⁵

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, no mais das vezes em razão de circunstâncias alheias a sua vontade, deixa de pagar impostos.

A Lei 8.866/1994 dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e acolhe a possibilidade de prisão do devedor tributário. Perquire-se acerca de dois aspectos desta lei: da sua inconstitucionalidade e da afronta ao Pacto de São José da Costa Rica.

¹⁴ CANOTILHO, J. J. G. *Direito Constitucional*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 528. O dispositivo mencionado pelo expoente doutrinador é da Constituição da República Portuguesa, art. 16/1 que esclarece: "Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional." Assim, a Constituição lusitana também admite leis e regras de direito internacional.

¹⁵ A. de Sampaio Dória, "Direito Constitucional", Max Limonad, SP, vol 4º, pág 683

A restrição do focado preceito constitucional parece perfeitamente sustentável, pois a Administração Fazendária utiliza-se da prisão civil como instrumento coativo para compelir o devedor tributário ao pagamento do tributo devido, e não existe esfera mais intimidatória para o cidadão que a penal, vez mais, pela possibilidade de pena prisional, atentatória à vida e à liberdade pessoal e de locomoção.

No âmbito da legislação infraconstitucional, a Lei 8.866/1994, quis equiparar o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública ao depositário infiel do âmbito do Direito Privado.

Objetivou o legislador, desta sorte, que o devedor de tributos se enquadre, pela interpretação ampliativa, como depositário infiel, figura jurídica inserta na Constituição que permite a prisão civil por dívida.

Ocorre que inexistente a relação jurídico-legal de contrato de depósito entre a Administração Tributária e o contribuinte. A natureza desta relação é jurídico tributária, no âmbito do Direito Público.

A Lei 8.866/1994 – no status de lei ordinária, que regulamenta a prisão civil por dívida-, equiparando o sonegador fiscal a depositário infiel, fere diretamente os princípios da tipicidade fechada, da segurança jurídica, e do abuso da forma, bem como a liberdade do cidadão. Configura, por tudo, norma flagrantemente inconstitucional.

Primeiro, porque fere de morte a Constituição Federal de 1988, que proíbe a prisão civil por dívida, excetuadas as hipóteses de depositário infiel e inadimplemento da obrigação alimentar.

Segundo, diante da recepção do Pacto de São José da Costa Rica pelo sistema jurídico vigente, em que o Brasil figura como país signatário deste pacto, preceitua pela inaplicabilidade de pena privativa de liberdade, a título de prisão civil por dívida, mediante sanção, seja de natureza penal ou civil. O Pacto, pois, tem força, inclusive, para revogar legislação ordinária interna em contrário.

Terceiro, porque a Lei 8.866/1994 cria a figura jurídica-tributária de depositário infiel tributário da Fazenda Pública, contrariando os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, que restou recepcionado pelo Estatuto Máximo na categoria de Lei Complementar.

Demais, o poder estatal, para desestimular determinadas condutas do sujeito passivo tributário, pretende criminalizá-las, sem resolver o problema, visto

que para a cobrança de tributos, o fisco deve se valer do mecanismo jurídico-legal de que já dispõe: a Execução Fiscal. Deveria, sim, estabelecer políticas fiscais eficientes que atuassem na facilitação e no efetivo pagamento de dívidas tributárias inadimplidas, até porque, a pena privativa de liberdade é uma restrição a direitos e a valores constitucionalmente assegurados: a vida e a liberdade. Tanto os direitos fundamentais quanto os princípios constitucionais servem como limites para a atuação estatal, onde o direito penal possa ser utilizado como instrumento de coação.

5 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

A extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária era disciplinada pelo artigo 14 da Lei n.º 8.137/90 que determinava que o pagamento do débito tributário feito antes do recebimento da denúncia criminal era causa excludente da punibilidade, mas foi revogado pelo art. 98 da Lei n.º 8.383/91. O art. 34 da Lei n.º 9.249/95, contudo, voltou a admitir a mencionada extinção da punibilidade.

Cabe assinalar, aliás, que o artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional (acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001), prevê justamente o parcelamento como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ora, se o parcelamento suspende a exigibilidade da dívida fiscal, porque também não deve suspender a decretação da extinção da punibilidade dos crimes de mesma natureza até que haja o integral cumprimento da obrigação?

Quanto à extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, temos que o § 2º, do artigo 168-A do Código Penal determina que “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.”

Neste diapasão, é importante observar que o autor de um crime contra a ordem tributária poderia ter extinta a sua punibilidade, desde que pagasse o débito tributário até o recebimento da denúncia. Quanto ao crime de apropriação indébita, o autor do crime só teria a extinção de sua punibilidade se efetuasse o pagamento do débito fiscal até o início da ação fiscal.

Ocorre que a partir da promulgação da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003 a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º, *in verbis*:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada

com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

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

Frise-se que o dispositivo legal supracitado não faz qualquer menção ao recebimento da denúncia, silenciando, outrossim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a conseqüente extinção da punibilidade.

Neste sentido, aquele contribuinte que cometeu qualquer um dos crimes acima mencionados poderá ver sua punibilidade extinta, desde que ultime o pagamento do tributo devido, mesmo que seja após o recebimento da denúncia.

Recentemente, os Ilustres Ministros do STF e STJ prolataram decisões que seguem os apontamentos aqui sopesados, demonstrando que há uma luz no fim do túnel para aqueles que estão respondendo por crimes fiscais. Senão vejamos:

“EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (HC 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

“EMENTA: HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA. As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados, e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo, à época, antes do recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo portanto, lex mitior, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica.” (HC 85452/SP - SÃO PAULO. Relator(a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 17/05/2005. Publicação: 03.06.2005. A Turma deferiu o pedido de habeas

corpus, nos termos do voto do Relator. Unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

“EMENTA: HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 10.684/03. PAGAMENTO DOS DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

1. O pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuição à Previdência Social descontada dos salários dos empregados, ainda que posteriormente à denúncia e incabível o parcelamento, extingue a punibilidade do crime tipificado no artigo 168-A do Código Penal (Lei nº 10.684/03, artigo 9º, parágrafo 2º). 2. Precedentes do STF e do STJ. 3. Ordem concedida.” (HC 36628/DF. Ministro HAMILTON CARVALHIDO. Julgamento: 15/02/2005. DJ 13.06.2005. Votação Unânime. Sexta Turma do STJ)

Vale lembrar que, embora existam as supracitadas decisões favoráveis, há uma Ação Direta de Inconstitucionalidade sob o n.º 3002-7, em trâmite, protocolada no STF no dia 24/09/2003, pela Procuradoria Geral da República, cujo objeto é justamente questionar a constitucionalidade do artigo 9º, da Lei n.º 10.684/2003. Até a presente data, contudo, não há decisão nos autos da ADIN em comento.

O Refis III é um parcelamento especial criado pela Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006. Em síntese, dispõe sobre novo parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica.

Neste sentido, caso o contribuinte inadimplente opte pelo novo parcelamento, até o dia 15 de Setembro de 2006, terá a possibilidade de requerer perante o Juízo Criminal a suspensão da lide – que perdurará até a final quitação das parcelas, com a conseqüente extinção da punibilidade, após a comprovação do integral pagamento dos débitos.

É importante ressaltar que, seja qual for a modalidade de parcelamento eleita pelo contribuinte no Refis III, os artigos 2º, I; 3º § 4º, I, a e b; 8º, I e II e 9º, § 3º, II, a e b vedam expressamente o parcelamento dos débitos relativos a impostos e contribuições retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional ou ao INSS. Neste sentido, portanto, para extinguir a punibilidade dos crimes fiscais e tributários, o contribuinte só terá a possibilidade de quitar à vista os débitos em referência.

O artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003 possibilita que o contribuinte acusado do cometimento de um crime fiscal, possa requerer a extinção de sua punibilidade, desde que efetue o pagamento do tributo devido.

Neste sentido, seja o parcelamento habitual ou um especial (Refis I, Paes (ou Refis II) e Refis III (ou parcelamento especial)), o contribuinte poderá ver-se livre da repercussão penal de sua inadimplência.

Ressalte-se que o Refis III veda expressamente o parcelamento dos débitos relativos a impostos e contribuições retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional ou ao INSS. Neste sentido, portanto, para extinguir a punibilidade dos crimes fiscais e tributários, o contribuinte só terá a possibilidade de quitar à vista os débitos em referência.

Cabe frisar que, nos termos da fundamentação supracitada, o simples parcelamento da dívida fiscal no Refis III acarretará também a suspensão do processo criminal até o final pagamento. Comprovando o contribuinte que quitou sua dívida, outrora parcelada, com o fisco, poderá requerer ainda a extinção da punibilidade e conseqüentemente do feito, em decorrência da quitação da dívida.

Historicamente, os crimes previdenciários e os crimes contra a ordem tributária tiveram diversas oscilações relacionadas à sua efetiva possibilidade de punição, em virtude de sucessivas leis que se alternaram possibilitando ou impedindo a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito.

De acordo com a nova lei, o pagamento que extingue a punibilidade pode dar-se a qualquer tempo, até após oferecimento da denúncia.

Os crimes previdenciários e os crimes contra a ordem tributária, por lesionar a função arrecadatória dos órgãos competentes e, conseqüentemente, atingir o interesse coletivo juridicamente tutelado, possuem natureza patrimonial.

Referida natureza ganhou incomensurável amparo pelo advento da Lei nº 10.684/03, que, prevendo a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, reforçou a função arrecadatória estatal com uma arma poderosíssima: possibilidade de efetivar o pagamento, a qualquer tempo, para livrar-se do processo criminal. Por isso, conforme sábia observação do ministro Sepúlveda Pertence, "a repressão penal nos crimes tributários é apenas uma forma reforçada de execução fiscal". Assim, se o pagamento integral do débito, a qualquer tempo, supre a necessidade arrecadatória estatal, fazendo desaparecer, em conseqüência, qualquer lesão patrimonial que interesse ao direito penal, desaparece, também, sua necessidade de atuação, pois, revestindo-se do caráter de necessidade indeclinável, o direito penal deve apresentar-se, apenas, como "ultima ratio".

Desta forma, não há como limitar a extinção da punibilidade prevista no artigo 9º, parágrafo 2º da Lei nº 10.684/03, quer seja no tempo, quer seja com relação à matéria, às hipóteses de parcelamento legalmente admitidas: hoje, tratando-se dos crimes previstos nos artigos 168-A, 337-A, ambos do Código Penal, e artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, havendo ou não parcelamento, o pagamento integral do débito extingue a punibilidade.

6 ELISÃO E EVASÃO FISCAL

6.1 Conceito de Elisão Fiscal

O planejamento tributário se define como a atividade preventiva que estuda "a priori" os atos e negócios jurídicos que o agente econômico (empresa, instituição financeira, cooperativa, associação etc.) pretende realizar.

Sua finalidade é de obter a maior economia fiscal possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente devido por lei.

Para tanto, deve-se pesquisar, antes de cada operação, suas conseqüências econômicas e jurídicas, porque uma vez concretizada, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos (art. 116 do CTN) surgindo a obrigação tributária.

Portanto, deve-se estudar e identificar todas as alternativas legais aplicáveis ao caso ou a existência de lacunas na lei, que possibilitem realizar essa operação da forma menos onerosa possível para o contribuinte, sem contrariar a lei.

Portanto, resta inquestionável que a economia tributária, se resultante da adoção de uma alternativa legal, menos gravosa, ou de lacuna da lei, denomina-se elisão fiscal.

Logo, a elisão fiscal é legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita de acordo com o ordenamento jurídico.

É dever de todo administrador maximizar os lucros e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento tão necessário de gestão de negócios, quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal, de comércio exterior etc.

Além do mais, o planejamento tributário é a forma que os agentes econômicos têm de ver respeitada a sua capacidade contributiva, que é princípio geral de direito tributário (art. 145, III, §1º da CF).

As alterações na legislação tributária são feitas quase que semanalmente, de forma torrencial, usando da edição e reedição de medidas provisórias, que geram confusão e insegurança jurídica.

Além disso, essa legislação se contradiz, com freqüência em muitos pontos, produzindo diversas alternativas e abrindo lacunas na lei.

Se o agente econômico não for bem assessorado na parte jurídica e contábil, ele não conseguirá cumprir as infundáveis exigências detalhadas da lei.

Sem um bom planejamento tributário, será muito difícil competir num mercado globalizado e garantir um bom retorno para o capital investido.

6.2 Conceito de Evasão Fiscal

Já a evasão fiscal, contrário de elisão, é prática que infringe a lei, cometida após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, objetiva reduzi-la ou ocultá-la. A evasão fiscal está prevista e capitulada na Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo (Lei nº 8.137/90).

A citada lei, define que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo mediante as condutas discriminadas no seu texto.

Note-se que, posteriormente, a Lei nº 9.249/95 dispôs em seu art. 34:

Art. 34 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137 , de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729. de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

A lei nº 9.430/96, determinou em seu artigo 83, que a representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária, só será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

6.3 Diferenças entre Elisão e Evasão Fiscais

Através da Lei Complementar n. 104/2001, foi alterado o texto do art. 116 do Código Tributário Nacional, pelo que se autorizou a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Tal disposição passou logo a ser chamada, de norma "anti-elisão".

Contudo, o equívoco é flagrante, pois, colocou-se no mesmo nível tanto a elisão como a evasão fiscal, sendo que entre tais procedimentos reside uma considerável discrepância terminológica.

A elisão fiscal é articulada com base em um planejamento, aceito e aplicado pelo contribuinte, preocupado com a saúde financeira de sua empresa que, em favor da própria manutenção de suas atividades, recorre a profissionais habilitados para a minoração da pesada carga tributária a que está sujeito.

Para tanto, vale-se de procedimentos absolutamente lícitos, desenvolvidos sobretudo pela técnica contábil, tendentes - sobretudo - a evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação.

Ao contrário, o sujeito que pratica a evasão fiscal dissimula atos, omite e falsifica informações com vistas a burlar o Fisco e impedir a cobrança do tributo.

A distinção, assim, entre evasão e elisão fiscal está na legalidade desta e na ilegalidade daquela.

Um tributo só poderá ser exigido se e como previsto em lei, nos estritos termos do princípio da legalidade.

Desta forma, se apurado pelo Fisco a ocorrência do fato descrito na lei, não há como o contribuinte elidir o pagamento do tributo.

Evadir-se desta obrigação, omitindo ou falsificando informações, configura crime previsto na Lei n. 8.137/90 (Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Contra as Relações de Consumo).

Isso posto, resulta inadmissível uma norma "anti-elisão". A Constituição Federal preceitua que "Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

Destarte, a Lei Complementar n. 104 só poderá ser vista, como norma "anti-evasão", na medida em que a *elisão fiscal* constitui atividade preventiva e em plena consonância com a lei, descortinando uma maior margem de redução fiscal.

É por tudo isso que muito interessa averiguar se o caso concreto se subsume à hipótese de incidência. Se os caracteres foram contemplados pela lei - os demais são desprezíveis por serem irrelevantes.

Ao depois, para se falar em produção de efeitos jurídicos estatuídos por uma norma, é preciso que os fatos ocorridos se subsumam ao tipo descrito na

hipótese dessa norma. É a chamada implicação intensiva, na qual se aplica a condicional "se".

O comportamento elisivo traduz-se num negócio indireto, ou seja, aquele cujos efeitos jurídicos próprios e peculiares a esse esquema negocial criado são realmente perseguidos pelas partes, influenciando em sua consecução.

Diferente é o negócio simulado, onde existe uma vontade real das partes em criar um artifício, uma forma negocial diversa da efetivamente querida.

O comportamento elisivo é juridicamente irrelevante porque não se encontra definido na hipótese da norma como condição necessária e suficiente para a exigência de um tributo. Se assim não fosse ocorreria a previsão de novas situações tributárias para além do rol das hipóteses descritas legislativamente.

As situações não descritas como hipótese de incidência pela lei tributária, estão fora do campo da tributação.

O direito positivo divide os comportamentos humanos em lícitos e ilícitos. Dentre os lícitos estão os obrigatórios e, por conseguinte, os facultados. Os ilícitos são aqueles sancionados como proibidos por via de imputação normativa.

O ordenamento jurídico brasileiro permite a existência de uma esfera de liberdade na tributação pela sua não regulação e a protege porque exige que o Estado nela não interfira (além do limite da lei). Em matéria de tributos não se aplica a analogia e não há qualquer margem de liberdade ou discricionariedade na atividade jurisdicional.

A elisão é a manifestação de um direito subjetivo público, que é um direito assegurado constitucionalmente de liberdade de situações que não estão previstas nas situações legais tributárias, nas quais o Estado tributante não pode ingressar.

O remédio jurídico diante da pretensão tributária sobre a elisão é submeter ao Judiciário um pedido de anulação de um débito fiscal já existente, que poderá ser cumulado com um pedido de declaração de inexistência da relação jurídica que autorize o Fisco a promover futuras cobranças de tributos sobre negócios idênticos aos que deram causa ao débito anulado.

7 INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

A questão da inexigibilidade de conduta diversa no campo dos ilícitos tributários se apresenta como uma das mais interessantes do Direito Penal Tributário. Pois, tanto a doutrina quanto a jurisprudência, analisando o tema, à luz de dispositivo (Lei nº 8.272/91) anterior, sempre deixou de lado a figura do *delito omissivo*, num esquecimento intencional de um dos elementos do delito, que é a *tipicidade*. O entendimento majoritário – quanto à exclusão de responsabilidade do autor – sempre residiu no *princípio da culpabilidade*, ou seja, na *inexigibilidade de conduta diversa*. Isso tudo, fomentado pelo argumento de enfrentamento de situação econômico-financeira debilitada, o que provocaria uma escolha, por parte do agente, em recolher o tributo ou fechar seu estabelecimento.

O reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa, principalmente, no campo dos ilícitos tributários, é imperativo (face o momento econômico-financeiro atravessado pelo autor) de exclusão da responsabilidade do agente. O conteúdo da inexigibilidade de conduta diversa é a *consciência social*. Por isso, o posicionamento de que o sistema penal não detém o poder de punição nestes casos específicos. A problemática é que o aplicador da norma penal não tem em mãos um mandato para determinar uma punição de alguém, já que a conduta praticada em obediência a licitude não lhe fora exigível.

Portanto, entendendo a *exigibilidade* como um dos pressupostos da culpabilidade, se torna impossível, realizar um juízo de reprovação, ao agente que pratica uma conduta típica e antijurídica, que a própria culpabilidade não exige do mesmo uma conduta diferente daquela que praticou.

Daí sábia a lição de CALLEGARI, quando se utilizando, dos ensinamentos de MUÑOZ CONDE, leciona no sentido da existência de uma exigibilidade *objetiva* e outra *subjetiva*. "O cumprimento de preceitos normativos, é um dever que se pode exigir, em tese, de todos os cidadãos. Os níveis de exigência desse cumprimento variam segundo o comportamento exigido, as circunstâncias em que ele se realize, os interesses em jogo etc. Em princípio, o ordenamento jurídico fixa uns níveis de exigência mínimos, que podem ser cumpridos por qualquer pessoa. Fala-se, nesses casos, de uma *exigibilidade objetiva*, normal ou geral. Além dessa exigibilidade

normal, o ordenamento jurídico não pode impor o cumprimento de sua determinação. Além da exigibilidade objetiva, existe uma *subjetiva* ou *individual*, que se refere a determinadas situações extremas em que não se pode exigir do autor concreto de um fato típico e antijurídico que se abstenha de praticá-lo, porque isso significaria um sacrifício excessivo para si mesmo".¹⁶

Tanto a nossa doutrina quanto a jurisprudência têm admitido a dificuldade financeira vivida pelas empresas como causa para absolvição dos empresários nos delitos fiscais. Para alguns, cuida-se de causa de exclusão da ilicitude, enquanto para outros seria da culpabilidade, estando neste caso embutido o princípio da inexigibilidade de conduta diversa.

As principais situações que são aceitas como fator capaz de demonstrar dificuldade financeira podemos citar: a) atraso no pagamento dos salários dos empregados; b) existência de protestos, execuções, reclamações trabalhistas, penhora de maquinário da empresa, etc.; c) diminuição do patrimônio pessoal dos sócios; d) insolvência tácita; e) insolvência de direito, com a decretação da falência; etc.

Encontramos corrente defendendo que essa modalidade de situação cuida-se de estado de necessidade, havendo, portanto, exclusão da ilicitude. Outra afirmando que se trata de exclusão da culpabilidade, nesse caso ficando excluído o dolo, enquadrando-se nessa hipótese o princípio da inexigibilidade de conduta diversa. Essas conclusões, encontramos tanto na nossa doutrina quanto na jurisprudência.

Pelo conceito técnico de estado de necessidade, o agente sacrifica bem de menor valor para salvar bem de maior, o que no caso ora em estudo, da dificuldade financeira, poderíamos dizer, *v.g.*, que o não-recolhimento da contribuição previdenciária descontada do empregado é considerado menor que a eliminação do próprio emprego ou o não-pagamento dos salários dos empregados, caso o empresário opte por pagar a Previdência Social.

Portanto, pelas circunstâncias não era razoável exigir-se que o empresário, nos exemplos citados, sacrificasse o emprego e/ou o salário dos empregados em

¹⁶ (Considerações sobre o Art. 168-A do Código Penal – Apropriação Indébita Previdenciária. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita. Direito Penal Empresarial. São Paulo : Dialética, 2001, p. 37-9)

benefício do recolhimento das contribuições sociais descontadas dos empregados, o que podemos chamar de estado de necessidade absoluto.

A melhor interpretação do artigo 24, § 2º, do Código Penal, seja de que se cuida não de exclusão de ilicitude, mas sim de exclusão de culpabilidade, até porque excluída a ilicitude não existe crime a ter a reprimenda mitigada. Assim, para os casos de crimes fiscais perpetrados sob o manto da dificuldade financeira da empresa, estamos diante de causa de inexigibilidade de conduta diversa. Sendo ela absoluta, importa em absolvição do agente. No caso em que seja apenas razoável exigir-se o sacrifício do direito ameaçado, que no caso em estudo seria o não-recolhimento do tributo ao agente arrecadador, preferindo outros credores, em tese, menos necessitados, estaremos diante da inexigibilidade relativa de conduta.

O que não se pode é conferir o mesmo tratamento ao empresário que deixa de repassar ditos tributos com a finalidade, *v.g.*, de garantir a retirada de seu *pro labore*, aumentar o capital social da empresa, renovar a frota de carros ou equipamentos, etc., em relação àquele que, bem ou mal, fez uma opção entre quem dentre os credores receberia seus créditos.

É necessário que seja dado tratamento diferenciado aos desiguais, não sendo razoável que o empresário que optou por este ou aquele pagamento em detrimento do fisco, mas que não tinha capital para saldar todas as dívidas, não receba qualquer beneplácito do direito penal.

Justamente aí, ao nosso ver, há necessidade de conferir tratamento diferenciado aos empresários, em razão da culpabilidade da conduta de cada um. Tomemos novamente os exemplos atrás citados dos empresários, em que um deixa de recolher o tributo descontado para garantir o seu *pro labore* ou renovar a frota de veículos e outro porque preferiu o pagamento dos salários dos empregados ou de fornecedores de matéria-prima, em detrimento do fisco. Não é razoável, lógico, justo ou racional conferir o mesmo tratamento aos dois hipotéticos empresários.

É óbvio que a culpabilidade de cada um dos empresários postos nesses exemplos não é a mesma, não sendo por isso razoável que mereçam o mesmo tratamento no momento da aplicação da pena.

Desta feita, somente restará respeitado o princípio da isonomia nos casos de delitos fiscais em que se debate e se comprova de alguma forma a dificuldade financeira da empresa, caso sejam aferidos os vetores que norteiam a causa

mitigadora da pena prevista no artigo 24, § 2º, do Código Penal, quando não for o caso de absolvição.

Na busca da sua natureza jurídica, a "inexigibilidade de conduta diversa" é uma "causa de exclusão da culpabilidade". Melhor seria dizê-la, aliás, mais do que uma exculpante, mas denominador comum de todas as excludentes da culpabilidade, pois os elementos essenciais ao juízo de censura penal decorrem da premissa fundamental de que a ordem jurídica pode exigir do agente comportamento diverso, sendo que a exculpação sempre evidencia a inexigibilidade da prática de outro comportamento e decorre do fato de que o direito penal somente pode exigir do indivíduo o que lhe seja faticamente possível.¹⁷

Diante do exposto, em que pesem as dissonâncias interpretativas existentes, a natureza da "inexigibilidade de conduta conforme ao Direito" é de "causa de exclusão da culpabilidade".

Como princípio de Direito Penal, não se limita às hipóteses previstas em lei, quando é classificada como causa legal da exculpação. Também deve incidir nos casos em que inexistem dispositivos legais que a tipifiquem, pois, como primeira e mais importante causa de exclusão da censura penal, "deve ser reputada como causa supralegal, erigindo-se em princípio fundamental que está intimamente vinculado com o problema da responsabilidade pessoal e que, portanto, dispensa a existência de normas expressas a respeito".¹⁸

Aos Tribunais, na tarefa concreta de interpretação e aplicação das normas, cabe a missão de compatibilizar ou preencher as deficiências e omissões legislativas, dando a cada um o que é seu, servindo o princípio da inexigibilidade para a integração do ordenamento jurídico, em uma "salutar válvula de segurança contra as injustiças a que pode conduzir um estreito positivismo legal"¹⁹, sendo também o trabalho com exculpantes não previstas em lei uma necessidade inafastável, pois é praticamente impossível determinar-se uma medida-padrão utilizável para aferir a exigibilidade em todos os casos. Seja na configuração da ilicitude, seja no âmbito da culpabilidade, a influência da dificuldade financeira da empresa é circunstância relevantíssima, que não pode ser desconsiderada, a menos que não se leve em conta o princípio da razoabilidade.

¹⁷ GALVÃO, Fernando, *Estrutura Jurídica do Crime*, pág. 425

¹⁸ Assis Toledo, *Princípios Básicos*, pág. 316

¹⁹ CORREIA, Eduardo Correia, *Direito Criminal*, vo. II, pág. 454

Tem-se de entender, outrossim, que a inexigibilidade de outra conduta não se restringe àquela situação na qual o empresário, por ser pobre, precisa da empresa como condição de sobrevivência pessoal. Se há risco para a sobrevivência pessoal configura-se o estado de necessidade, que embora esteja contido na inexigibilidade de outra conduta, com esta não se confunde, exatamente porque mais abrangente.

Com efeito, diz-se que há inexigibilidade de outra conduta nas circunstâncias em que não é razoável exigir-se do homem médio conduta diversa daquela que adotou. No estado de necessidade é assim. Não é razoável exigir-se, daquele que age em estado de necessidade, conduta diversa. Mas a inexigibilidade de outra conduta vai além, para alcançar situações não abrangidas pelo estado de necessidade.

A não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, seja uma tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga.

A crise financeira é uma situação de fato que evidentemente há de ser bem demonstrada. Não se há de exigir, porém, a demonstração de impossibilidade absoluta do pagamento do tributo. Impossibilidade de outra conduta é coisa diversa de inexigibilidade de outra conduta. É evidente que o impossível é inexigível, mas pode dar-se o inexigível que não seja impossível.

Não se venha argumentar com o interesse público na arrecadação do tributo, que afastaria a legitimidade da opção por outros pagamentos. Em relação aos salários, a própria lei estabelece expressamente a preferência destes, em relação aos tributos (CTN, art. 186). E o pagamento de outras dívidas, quando indispensável para que a empresa continue funcionando, a legitimidade é fora de dúvida, em face do interesse dos empregados, na manutenção do emprego, e do próprio fisco, na manutenção da fonte dos tributos.

8 A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS TRIBUNAIS

A jurisprudência pátria em reiteradas decisões vem admitindo a inexigibilidade de conduta diversa, quando devidamente comprovado nos autos a existência de dificuldades financeiras da empresa do réu.

A alegação de dificuldade financeira há de ser rigorosamente comprovada, para ser apta a justificar a exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa.

Abaixo, estão colacionadas algumas decisões sobre o tema:

PENAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART 168-A DO CP. CONDENAÇÃO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ESTADO DE NECESSIDADE COMPROVADO. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ABSOLVIÇÃO.

1. Os depoimentos das testemunhas de defesa e as provas documentais produzidas durante a instrução autorizam a conclusão de que a empresa passava por sérias dificuldades financeiras e que o apelante inclusive dilapidou seu patrimônio pessoal tentando salvá-la.

2. A jurisprudência desta Corte tem reconhecido não configurar o crime capitulado no art. 168-A do CP, quando restar cabalmente comprovado, como ficou no caso, que o não recolhimento da contribuição social ocorreu por motivo de estado de necessidade, consistente em incontornável dificuldade financeira. Hipótese, ademais, em que se faz também presente a inexigibilidade de conduta diversa, causa de exclusão da culpabilidade.

3. Com acolhimento do recurso de apelação da defesa e absolvição do apelante, fica prejudicado o recurso da acusação que visava a exasperação de sua pena pelo reconhecimento de crime continuado para a espécie.

4. Recurso de apelação da defesa provido. Apelação da acusação prejudicada

ACR 2000.35.00.020095-1/GO; APELAÇÃO CRIMINAL;
DESEMBARGADOR FEDERAL MÁRIO CÉSAR RIBEIRO; JUIZ FEDERAL
KLAUS KUSCHEL (CONV.); QUARTA TURMA; 21/11/2006 DJ p.111.

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA DOS EMPREGADOS E NÃO REPASSADA PARA O INSS. DIFICULDADES FINANCEIRAS COMPROVADAS. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. 1. Para configuração do delito previsto no art. 168-A, do Código Penal, basta não repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal. Conduta essencialmente omissiva.

2. Existência, nos autos, de elementos hábeis a comprovar a autoria e materialidade do delito tipificado no art. 168-A, do Código Penal.

3. A existência de provas cabais quanto à alegada dificuldade econômica da empresa administrada pelos acusados possibilita o reconhecimento de inexigibilidade de conduta diversa e justifica a exclusão da culpabilidade.

ACR 2000.38.02.001063-3/MG; APELAÇÃO CRIMINAL;
DESEMBARGADOR FEDERAL TOURINHO NETO; JUÍZA FEDERAL
MARIA LÚCIA GOMES DE SOUZA (CONV.); TERCEIRA
TURMA; 13/10/2006 DJ p.19.

PENAL. PROCESSUAL PENAL. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A, DO CÓDIGO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. CRIME OMISSIVO. AUTORIA E MATERIALIDADE. DIFICULDADE FINANCEIRA COMPROVADA. IMPROVIMENTO.

1. A Lei nº 9.983/00 não acarretou, em relação ao tipo penal do art. 95, 'd', da Lei nº 8.212/91, abolição criminis, uma vez que o fato delituoso - deixar de recolher contribuição previdenciária arrecadada dos segurados - permaneceu sendo considerado como crime.

2. A Lei nº 9.983/00 caracteriza-se como *lex mitior*, pois, ao aperfeiçoar o tipo penal antes previsto na Lei nº 8.212/91, detalhando os fatos considerados delituosos, reduziu a pena máxima cominada em abstrato para 5 (cinco) anos de reclusão. Por se tratar de norma mais favorável ao agente, deve ser aplicada aos fatos ocorridos na vigência da Lei nº 8.212/91. Incidência do parágrafo único, do art. 2º, do Código Penal.

3. Embora o legislador tenha dado ao tipo penal do art. 168-A o *nomen juris* de "apropriação indébita previdenciária", contudo, diferentemente da apropriação indébita prevista no *caput* do art. 168, do Código Penal, naquela não se exige, para a realização da conduta típica, a vontade livre e consciente de apropriar-se do bem, e não o restituir.

4. Para a configuração do delito previsto no art. 168-A, do Código Penal, basta o não repasse à previdência social das contribuições descontadas dos salários dos empregados, no prazo e forma legal, conduta essencialmente omissiva. Precedentes deste Tribunal Regional Federal.

5. Restando comprovado nos autos as dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa mencionada na denúncia, impõe-se o reconhecimento da excludente da culpabilidade consistente na inexigibilidade de conduta diversa (causa supralegal).

6. Absolição mantida, com fundamento no art. 386, V do CPP.

7. Apelação criminal improvida. ACR 2002.38.00.032811-7/MG; APELAÇÃO CRIMINAL DESEMBARGADOR FEDERAL ITALO FIORAVANTI SABO MENDES

JUÍZA FEDERAL ROSIMAYRE GONÇALVES DE CARVALHO FONSECA (CONV.)

QUARTA TURMA 26/04/2006 DJ p.28

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO RECOLHIDA DOS EMPREGADOS E NÃO REPASSADA PARA O INSS. DIFICULDADES FINANCEIRAS COMPROVADAS. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. 1. Para configuração do delito previsto no art. 168-A, do Código Penal, basta não repassar à

previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal. Conduta essencialmente omissiva.

2. Existência, nos autos, de elementos hábeis a comprovar a autoria e materialidade do delito tipificado no art. 168-A, do Código Penal. 3. A existência de provas cabais quanto à alegada dificuldade econômica da empresa administrada pelos acusados possibilita o reconhecimento de inexigibilidade de conduta diversa e justifica a exclusão da culpabilidade.

ACR 2000.38.02.001063-3/MG; APELAÇÃO CRIMINAL DESEMBARGADOR FEDERAL TOURINHO NETO JUÍZA FEDERAL MARIA LÚCIA GOMES DE SOUZA (CONV.) TERCEIRA TURMA 13/10/2006 DJ p.19

PENAL. NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CRIME

OMISSIVO PRÓPRIO. II- DIFICULDADES FINANCEIRAS COMPROVADAS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ABSOLVIÇÃO MANTIDA.

I – O crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias é omissivo próprio e exige o dolo para sua caracterização, consistente na intenção voluntária e consciente de deixar de repassar ao INSS os valores descontados dos salários dos empregados a título de contribuição previdenciária, prescindindo o elemento subjetivo do tipo do animus rem sibi habendi.

II – O crime previsto no artigo 168-A do Código Penal, cujo núcleo consiste em “deixar de recolher”, configura-se independentemente de artifício, ardid ou qualquer fraude.

III – As dificuldades financeiras demonstraram a exclusão da culpabilidade, pois impossibilitaram a ação devida, eis que a empresa sofria diversas ações de falência, possuía inúmeros títulos protestados e todos os depoimentos testemunhais foram uníssonos nesse sentido.

IV – Recurso improvido. Absolvição mantida.

Origem: TRIBUNAL - SEGUNDA REGIÃO Classe: ACR - APELAÇÃO CRIMINAL – 4145 Processo: 199850010090537 UF: ES Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA ESP. Data da decisão: 25/05/2005 Documento: TRF200139576

Aos Tribunais, na tarefa concreta de interpretação e aplicação das normas, cabe a missão de compatibilizar ou preencher as deficiências e omissões legislativas, dando a cada um o que é seu, servindo o princípio da inexigibilidade para a integração do ordenamento jurídico, em uma "salutar válvula de segurança contra as injustiças a que pode conduzir um estreito positivismo legal" (Eduardo Correia, Direito Criminal, vo. II, pág. 454), sendo também o trabalho com exculpantes não previstas em lei uma necessidade inafastável, pois é praticamente impossível determinar-se uma medida-padrão utilizável para aferir a exigibilidade em todos os casos.

Para Nelson Hungria, ao Juiz incumbe apreciar os fatos *ex ante*, e não *ex post*, para decidir se havia possibilidade de outro recurso para debelar o perigo e se ao seu emprego estava adstrito, em idênticas condições, o *homo medius*, o homem de tipo comum, a inexigibilidade diz também com a proporção objetiva entre o quantum do perigo e o fato necessitado²⁰.

A inexigibilidade diz também com a proporção objetiva entre o quantum do perigo e o fato necessitado. Assim, se um pequeno sacrifício parcial do bem alheio, apresenta-se aquele como razoavelmente exigível. Em suma: o Juiz deve colocar-se hipoteticamente, na situação em que se encontrou o agente e, apreciando em conjunto as circunstâncias, decidir como teria procedido em idênticas condições, um homem de tipo médio.

²⁰ HUNGRIA, Nelson, Comentários ao Código Penal, Forense, 1958, Vol. I., Tomo II, 276 e 278

Os Tribunais Federais das cinco regiões vem adotando a tese da inexigibilidade de outra conduta, para absolver empresários que em face de dificuldades financeiras cabalmente demonstradas, deixaram de recolher os tributos devidos.

Não é razoável equiparar-se a conduta daquele que deixa de pagar em razão de dificuldades financeiras que colocam em risco a continuidade da empresa, à daquele que deixa de pagar movido apenas pela ganância.

Os Tribunais Regionais Federais estão admitindo que na hipótese de séria dificuldade financeira, comprovada pela falência da empresa, o não pagamento dos tributos devidos deixa de configurar crime previsto na legislação penal tributária, em face da inexigibilidade de outra conduta.

Assim, os Tribunais Superiores, em diversos arestos publicados recentemente, têm preconizado que, em não havendo indícios de que o agente tenha agido com dolo, torna-se atípica a conduta a ele imputada, antes de tudo, deve ser cumprida a prova do dolo específico para justificar qualquer condenação.

9 CONCLUSÃO

Desta abordagem, fica demonstrado que a dificuldade financeira da empresa deve ser aplicada, tanto para absolver quanto para diminuir a pena aplicada aos empresários acusados de delitos fiscais, seja reconhecendo estado de necessidade ou inexigibilidade de conduta diversa, sempre quando restar comprovado a crise financeira enfrentada pela empresa.

O Fisco, no interesse da fiscalização e da arrecadação de tributos, deve visar ao patrimônio do sujeito passivo para as execuções fiscais e não lançar recurso da pena privativa de liberdade, porque o bem jurídico a que se visa tutelar ou proteger, tanto com as sanções tributárias, quanto com as sanções penais tributárias, é o crédito tributário.

É necessário que seja dado tratamento diferenciado aos desiguais, não sendo razoável que o empresário que optou por este ou aquele pagamento em detrimento do fisco, mas que não tinha capital para saldar todas as dívidas, não receba qualquer beneplácito do direito penal.

Justamente aí, há necessidade de conferir tratamento diferenciado aos empresários, em razão da culpabilidade da conduta de cada um. Tomemos novamente os exemplos atrás citados dos empresários, em que um deixa de recolher o tributo descontado para garantir o seu *pro labore* ou renovar a frota de veículos e outro porque preferiu o pagamento dos salários dos empregados ou de fornecedores de matéria-prima, em detrimento do fisco. Não é razoável, lógico, justo ou racional conferir o mesmo tratamento aos dois hipotéticos empresários.

É óbvio que a culpabilidade de cada um dos empresários postos nesses exemplos não é a mesma, não sendo por isso razoável que mereçam o mesmo tratamento no momento da aplicação da pena.

Desta feita, somente restará respeitado o princípio da isonomia nos casos de delitos fiscais em que se debate e se comprova de alguma forma a dificuldade financeira da empresa, caso sejam aferidos os vetores que norteiam a causa mitigadora da pena ou quando não for o caso de absolvição.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. São Paulo: Atlas, 2003.
- BASTOS, C. R. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1989.
- BONAVIDES, P. Curso de Direito Constitucional. 10^a ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Vademecum Saraiva. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CANOTILHO, J. J. G. Constituição Dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1982.
- CLÈVE, C. M. Contribuições Previdenciárias – não recolhimento – art. 95, ‘D’, da Lei n. 8.212/91 – Inconstitucionalidade. In: Revista Trimestral de Direito Público. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CORREIA, Eduardo. Direito Criminal, vo. II, Coimbra, 2007
- GALVÃO, Fernando. Estrutura Jurídica do Crime, 2^a ed. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
- GOMES, Luiz Flávio. Crimes previdenciários: apropriação indébita, sonegação, falsidade documental, estelionato – a questão do prévio exaurimento da via administrativa. V. I São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal, Forense, 1958.
- LOVATTO, Alecio Adão. Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Manual de Direito Penal - Parte Geral*. São Paulo-SP: Atlas, 1999.
- PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Crimes Tributários: uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Júris Editora, 2004.
- PIOVESAN, F. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. 2^a ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- RIOS, Rodrigo Sanches. O Crime Fiscal. Sergio Fabris. Porto Alegre, 1998.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Direito Penal Empresarial. São Paulo : Dialética, 2001. al. 10^a ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SCHOERPF, Patrícia. Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais. Curitiba: Juruá, 2006.

SILVA, J. A da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 17^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

YAROCHEWSKY, Leonardo Isaac. Da inexigibilidade de conduta diversa. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.