

## A APLICAÇÃO DE CAUSA EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE NOS CRIMES DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

*Miguel Fernando Soares dos Santos  
Daniela Ramos Marinho Gomes  
Trabalho de Conclusão de Curso*

### **Resumo**

O estudo pretende estudar os crimes contra a ordem tributária, além de apontar as hipóteses em que é possível se a excludente de culpabilidade por inexigibilidade financeira. O complexo Sistema Tributário Brasileiro reflete em uma alta carga tributária que dificulta o pagamento, em especial de pessoas jurídicas, onde a carga tributária é mais exacerbada, ocorrendo diversos inadimplemento e, em muitos casos, a ocorrência de crimes tributários, que serão analisados ao longo desse artigo. Ocorre que, no âmbito do sistema tributário, surgiu uma importante tese, qual seja a inexigibilidade financeira, que é admitida pelos tribunais em situações específicas. A pesquisa é classificada como qualitativa por meio de levantamentos bibliográficos.

**Palavras-chave:** Direito Tributário; Crimes Tributários; Culpabilidade; Direito Penal; Inexigibilidade de Conduta Diversa.

**SUMÁRIO:** INTRODUÇÃO, 1. O COMPLEXO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA EXPRESSIVA CARGA TRIBUTÁRIA, 2. DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS, 3. DA (IM)POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS, CONCLUSÃO, REFERENCIAS.

### **INTRODUÇÃO**

O presente artigo busca estudar os crimes contra a ordem tributária, descritos tanto na Lei 8.137/90, como no Código Penal, além de apontar as hipóteses em que é possível se a excludente de culpabilidade em razão de crise financeira.

A pesquisa, para melhor elucidação do tema, está dividida em três tópicos, em um primeiro momento, o estudo trata sobre o Sistema Tributário Brasileiro. Referido sistema está alocado entre os artigos 145 a 162 da Constituição Federal, que traz previsão sobre os seus princípios, limitações do poder de tributar, repartições entre outros assuntos relevantes à matéria. É importante ressaltar que esse Sistema traz uma vasta gama de tributos, fato que gera uma carga tributária

elevada. Esse fato em conjunto com a crise econômica em que o país está passando faz com que muitas pessoas fiquem inadimplentes com a ordem tributária, em especial as pessoas jurídicas. Essa inadimplência, em determinadas situações, especialmente quando aliada a alguma prática fraudulenta poderá caracterizar crime contra a ordem econômica e tributaria.

Sendo assim, em um segundo momento, o artigo irá tratar especificamente sobre o rol de crimes contra a ordem tributária existentes em nosso ordenamento jurídico, classificando-os em cinco grupos: crime tributário aduaneiro; crimes de sonegação; crimes de apropriação indébita; crimes funcionais e crimes de falsidade.

É importante destacar que muitos dos sujeitos ativos desses crimes, os cometem com o objetivo de manter a empresa funcionando, gerando empregos e mantendo o pagamento de fornecedores, em detrimento do pagamento de tributos, por exemplo. Porquanto, é necessária uma análise se tal situação poderá levar ao reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa, como causa excludente de culpabilidade.

Dessa forma, em um último momento, serão analisadas justamente as hipóteses de excludentes da culpabilidade, dando ênfase na inexigibilidade de conduta diversa e sobre uma importante tese que surgiu no âmbito dos crimes tributários, denominada inexigibilidade financeira. Na sequência, é realizado um cotejo entre o instituto da inexigibilidade financeira e a pertinência de sua aplicação, trazendo os casos em que os tribunais aceitam sua incidência.

Para a consecução da presente pesquisa, ela é classificada como qualitativa e será abordado o uso do método dedutivo, sendo utilizada basicamente a pesquisa bibliográfica, constituída de material já publicado como artigos científicos e livros.

## **1. O COMPLEXO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUA EXPRESSIVA CARGA TRIBUTÁRIA**

O Sistema Tributário Brasileiro está previsto na Carta Magna, em seus artigos 145 a 162, que trazem seus Princípios Gerais, as Limitações do Poder de Tributar, bem como trata sobre os Impostos, e a Repartição das Receitas Tributárias. Segundo Kiyoshi Harada (2019, p.386) Sistema Tributário é:

o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Com relação ao tributo, é importante destacar que não há consenso na doutrina sobre a sua definição. Porém, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º traz o conceito de tributo, prevendo que Tributo é prestação pecuniária compulsória, em moeda ou valor que nela possa exprimir que não constitua, porém, em sanção de ato ilícito, que seja instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O artigo 5º do Código Tributário Nacional indica três espécies de tributo, quais sejam impostos, taxas e contribuições de melhoria. Porém, conforme ensina o STF adotou a teoria pentapartite ao julgar o RE 138.284-8/CE, que estabelece como espécies tributárias: 1) Impostos; 2) Taxas; 3) Empréstimos Compulsórios; 4) Contribuições Sociais; 5) Contribuições de Melhoria.

Conforme ensina Cláudio Carneiro o imposto trata-se do tributo com finalidade meramente fiscal, de cunho arrecadatório, isso porque seu fato gerador não está vinculado a uma contraprestação específica por parte do Estado (2020, fls. 257).

As taxas são devidas em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, conforme previsto no artigo 145, inciso II da Constituição Federal.

Já as Contribuições de melhoria está prevista no artigo 81 do Código Tributário Nacional, estabelecendo que ela será instituída em face ao custo de obra pública, quando ocorrer valorização imobiliária.

Os Empréstimos compulsórios são de competência privativa da União e, conforme ensina Kiyosh Harada (2019, p. 393):

só podem ser instituídos por lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Com relação às Contribuições Especiais estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal, que estabelece competência exclusiva da União à instituição

de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas. É importante destacar que, conforme previsto no §1º do mesmo dispositivo legal, os demais entes da federação poderão instituir contribuição para custeio de benefícios de regime de previdência.

Superadas as explicações sobre as espécies tributárias, necessário se faz tecer alguns comentários sobre os princípios que regem o sistema tributário nacional. Inicialmente, é importante ressaltar que Leandro Paulsen (2020, p.97) entende que:

Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios constitucionais tributários, mas esse critério não é tecnicamente correto. O rol de limitações, constante do art. 150 da CF, traz princípios e regras, conforme a estrutura normativa de cada qual, além do que há outros princípios que podem ser extraídos do sistema

Assim, embora a doutrina tome as limitações constitucionais como princípios constitucionais tributários, não se trata de entendimento pacificado, considerando que há doutrinadores que sustentam o rol do artigo 150 da Constituição Federal não trazer apenas princípios, mas também regras, além do fato de haverem outros princípios inerentes ao sistema tributário espalhados em nosso ordenamento jurídico.

O princípio da legalidade ou da reserva legal está presente tanto no sistema tributário como em diversos outros ramos do direito, e, no ramo tributário, ele estabelece que o tributo apenas poderá ser instituído por lei, regramento este retirado da Constituição Federal em seu artigo 150, bem como da própria definição do tributo, prevista no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Outro princípio que merece destaque é o princípio da isonomia ou da igualdade. Segundo o artigo 150, inciso II da Constituição Federal os contribuintes que se encontrarem em situação deveram ter o mesmo tratamento em suas relações tributárias.

Sobre o princípio da irretroatividade da lei Cláudio Borba sustenta que, ele estabelece que os tributos não poderão ser cobrados antes da entrada em vigor da lei que os criou ou aumentou (2019, p. 107), enquanto o princípio da anterioridade proíbe que o tributo seja cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei criadora (Ibidem, p. 109). Além disso, pelo artigo 150, inciso III, alínea

c se extrai o princípio da noventena, que estabelece que os tributos não poderão ser cobrados antes de decorrido o prazo de 90 dias da publicação da lei.

É importante destacar que esses dois últimos princípios aqui tratados, princípio da anterioridade e da noventena apresentam exceções previstas legalmente.

A Constituição Federal também prevê o princípio do não confisco em seu artigo 150, IV da Constituição Federal e visa a proibição do tributo constituir ato ilícito, característica está prevista na própria definição de tributo.

O §5º do artigo 150 da Constituição Federal estabelece que: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”. Cláudio Borba justifica (2019, p.154):

A carga tributária no Brasil é tão alta e complexa que o constituinte achou por bem orientar o legislador ordinário no sentido de criar normas para que o contribuinte saiba exatamente quando e o quanto está sendo onerado pelos tributos no seu dia a dia

É importante ressaltar que há diversos outros princípios espalhados em nosso ordenamento, inclusive na própria Constituição Federal em seu artigo 150 e nos demais dispositivos, que podem ser aplicáveis ao sistema tributário, que não serão especificados no presente artigo.

Outro ponto a ser abordado no presente tópico é sobre a carga tributária brasileira, que, segundo Leandro Paulsen, trata-se da “relação percentual entre o volume de tributos arrecadados e o total da riqueza produzida” (2020, p. 34).

No ano de 2019 a carga tributária atingiu 32,52%, conforme divulgação da Receita Federal, enquanto para o ano 2020 foi de 31,64%, segundo a STN (FGV, 2021)<sup>1</sup>. Ainda que esses dados demonstrem uma queda do percentual o índice ainda demonstra uma carga tributária expressiva, que incide tanto em pessoas físicas como em pessoas jurídicas.

Essa alta carga tributária faz com que muitas contribuintes no cenário de crise econômica em que o país está vivendo, em especial as pessoas jurídicas com o objetivo de manter suas empresas funcionando, não consigam cumprir suas

---

<sup>1</sup> Disponível em <<https://observatorio-politica-fiscal.libre.fgv.br/posts/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>> Acesso em 14/06/2021

obrigações tributárias, ficando inadimplentes e, em alguns casos cometam crimes tributários.

## 2. DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS

Há diversos ilícitos tributários existentes em nossa legislação, sendo que, muitos deles possuem natureza meramente administrativa, porém há infrações que possuem natureza penal além de constituírem ilícito tributário (HARADA, 2019, p. 868).

É importante destacar que há condutas, como, por exemplo, a apropriação indébita de contribuições previdenciárias, que podem ser consideradas como crime tributário e que estão previstas no Código Penal, como há também crimes tributários previstos em legislações especiais, como é o caso da Lei nº 8.137/90.

Sobre os crimes tributários, é importante destacar que o bem jurídico protegido é primordialmente a integridade ao erário, a arrecadação ou a ordem tributária e, em segundo lugar, tem como objeto de proteção a própria Administração Pública (BALTAZAR JUNIOR, 2017, p. 798).

Segundo José Paulo Baltazar Junior os crimes contra a ordem tributária podem ser divididos em cinco grupos. O primeiro grupo trata-se de crime tributário aduaneiro, que decorre de exportação e importação. O segundo grupo se refere aos crimes de sonegação. O terceiro grupo é do crime de apropriação indébita. O quarto grupo se refere aos crimes funcionais. Por fim, o quinto grupo trata-se dos crimes de falsidade (*Ibidem*, p. 795-796). Vejamos cada um desses grupos.

O primeiro grupo, crime tributário aduaneiro, se refere ao crime de descaminho, previsto no artigo 334 do Código Penal. Segundo Cezar Roberto Bitencourt, “descaminho, por sua vez, é o ingresso ou a saída de mercadoria sem a correspondente prestação fiscal, isto é, sem o pagamento dos impostos devidos” (2019, p. 133).

O segundo grupo se refere aos crimes de sonegação. Sobre o tema, Leandro Pausel (2020, p. 828) ensina que:

Há de se distinguir o simples inadimplemento de tributo da sonegação. O inadimplemento constitui infração administrativa caracterizada pelo não pagamento do tributo no prazo, o que, por si só, não constitui crime, tendo por consequência a cobrança do tributo acrescida de multa e de juros, via execução fiscal. A sonegação, por sua vez, envolve evasão tributária, ou

seja, o não pagamento do tributo mediante ocultação ou dissimulação do fato gerador, não apenas dando ensejo ao lançamento do tributo e de multa de ofício qualificada como implicando responsabilização penal

Dessa forma, o crime de sonegação se caracteriza quando a falta de pagamento está aliada com uma ocultação ou dissimulação do fato gerador. O ordenamento jurídico brasileiro prevê dois crimes de sonegação, sonegação de tributos e sonegação de contribuições previdenciárias.

A sonegação de contribuições previdenciárias é trazida pelo Código Penal, em seu artigo 337-A, que prevê como crime a conduta de suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório.

Já o crime de sonegação de tributos, está tipificado pelo artigo 1º da Lei 8.137/90, que estabelece como crime a conduta de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório acompanhado de alguma fraude ou falsificação.

O terceiro grupo se refere aos crimes de apropriação indébita. Há duas figuras típicas que pertencem a este grupo, apropriação indébita tributária e apropriação indébita previdenciária. De acordo com o ensinamento de José Paulo Baltazar Junior: “o que caracteriza o crime de apropriação indébita é o fato de o sujeito ter a obrigação tributária acessória de recolher um tributo que não é por ele devido, como a fonte pagadora do IR, e não repassar ao órgão tributante” (2017, p. 842).

Sendo assim, podemos concluir que a apropriação indébita terá como sujeito ativo a pessoa que tenha como obrigação o repasse de alguma obrigação tributária, porém o deixou de fazer.

Convém destacar que, para Leandro Paulsen esse crime está ligado com a figura da substituição tributária nos seguintes termos:

A apropriação indébita tributária está estritamente relacionada à substituição tributária, porquanto é nesse caso que um terceiro colaborador, considerado substituto, em razão da sua proximidade e das suas relações com o contribuinte e com o fato gerador de determinado tributo, é obrigado, por lei, a proceder, com o dinheiro e em nome do contribuinte, ao recolhimento do tributo devido. Para tanto, a lei assegura ao substituto mecanismos para obter tal valor do contribuinte, seja mediante retenção, seja mediante cobrança. Esses valores, que não pertencem ao substituto e que apenas transitam por ele, é que poderão ser objeto de apropriação indébita caso não sejam repassados aos cofres públicos ( PAULSEN, 2020, p. 819)

Sendo assim, diversamente do crime de sonegação, a apropriação indébita não exige a ocorrência de alguma fraude, estando configurado quando não há o devido repasse dos valores referentes à obrigação tributária ou, previdenciária, no caso do delito previsto no Código Penal.

O artigo 2º, inciso II da Lei nº Lei 8.137/90, traz a previsão da apropriação indébita tributária e tipifica a conduta de “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”.

Já o artigo 168-A do Código Penal prevê conduta semelhante àquela, porém, de forma especial corresponde apenas às contribuições previdenciárias, definindo como crime deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional. Como exemplo da ocorrência desse crime, podemos citar o caso em que o empregador retém valores do empregado, porém não realiza o devido repasse da quantia para a previdência.

O quarto grupo se refere aos crimes funcionais. Nesse grupo estão presentes os seguintes crimes: extravio, sonegação ou inutilização de documento, corrupção, concussão, advocacia administrativa, excesso de exaltação e facilitação de contrabando ou descaminho.

Antes de analisarmos cada um desses tipos penais, é necessário destacar que, sobre os crimes de extravio, sonegação ou inutilização de documento, corrupção, concussão e advocacia administrativa, a Lei 8.137/90 traz formas especiais de criminalização das condutas já previstas no Código Penal, sendo que a distinção se resume ao fato daquela ocorrer no âmbito da fiscalização tributária.

Os crimes de extravio, sonegação ou inutilização de documento, estão previstos no artigo 3º, I da Lei 8.137/90, que estabelece como crime a conduta de extraviar, sonegar ou inutilizar documento, que tenha a guarda em razão da função, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

O inciso II, do mesmo dispositivo legal, prevê os crimes de corrupção e de concussão. A concussão consiste em exigir, em razão da função, vantagem indevida para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Já a corrupção, no artigo em tela, trata-se da conduta de solicitar ou receber vantagem, em razão da função, para o mesmo fim que exposto no crime de concussão.

Já o crime de advocacia administrativa corresponde, segundo o inciso III, do artigo 3º da Lei 8.137/90 em “patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público”.

O crime de excesso de exalação e de facilitação de contrabando ou descaminho está previsto no próprio Código Penal, em seus artigos 316, §1º e artigo 318, respectivamente. Excesso de exalação ocorre quando o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber ser indevido. Enquanto o de facilitação de contrabando ou descaminho consiste na facilitação dessas práticas, com infração do dever funcional. Sobre o tema, Leandro Paulsen exemplifica o crime de facilitação de descaminho da seguinte forma:

A facilitação do descaminho pode ocorrer quando o funcionário avisa aos agentes os horários em que não haverá fiscalização, quando permite que passem ao largo da fiscalização ou sem se sujeitarem aos procedimentos normais, de modo que não sejam flagrados com o produto trazido. (PAULSEN, 2020, p. 839).

O quinto e último grupo de crimes contra a ordem tributária trata-se dos crimes de falsidade, previstos no artigo 293, incisos I e V do Código Penal, que estabelece a conduta criminosa de falsificar, fabricar ou alterar papel destinado à arrecadação de tributo, bem como documento relativo à arrecadação de rendas públicas.

Por fim, ressalta-se que os crimes de natureza tributária são processáveis em ação pública incondicionada, nos termos da súmula 609 do Supremo Tribunal Federal. Superados os crimes tributários em espécie, passaremos a analisar a culpabilidade em termos gerais e nos referidos crimes.

### **3. DA (IM)POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS**

Inicialmente, é importante destacar que a definição de crime, segundo o critério analítico, se baseia nos elementos que o formam. Muitos autores adotam, para isso, uma posição tripartida, onde o crime é formado por tipicidade, ilicitude e culpabilidade (MASSON, 2017, p. 203).

Ocorre que essa posição não é unânime na doutrina, sendo que muitos autores não consideram a culpabilidade como elemento do crime, como exemplo,

podemos citar Assis Toledo, que afirma: “a pena criminal, como sanção específica do Direito Penal, ou a possibilidade de sua aplicação, não pode ser *elemento constitutivo*, isto é, estar dentro do conceito crime” (1991, p.81 apud BITENCOURT, 2014, p. 279)

A tipicidade, segundo Guilherme Nucci, trata-se da “descrição abstrata de uma conduta, tratando-se de uma conceituação puramente funcional, que permite concretizar o princípio da reserva legal (não há crime sem lei anterior que o defina)” (2020, p. 252), enquanto a ilicitude “é a contrariedade de uma conduta com o direito, causando efetiva lesão a um bem jurídico protegido” (Ibidem, p. 329).

Sobre a culpabilidade, antes de adentrar em seu conceito e característica, é necessário ressaltar que para alguns autores ela se enquadra como elemento do crime e para outros os elementos do crime são apenas a ilicitude e a tipicidade.

Segundo Cleber Masson, para uma visão clássica, onde o dolo e a culpa integram a culpabilidade, esta será vista como um elemento do crime. A discussão está na visão finalista, onde o dolo e a culpa foram retirados da culpabilidade. Os autores dessa segunda visão se dividem em bipartido, que consideram como elementos do crime apenas a tipicidade e a ilicitude, e tripartido, que afirmam que a culpabilidade trata-se de elemento do crime juntamente com os já citados (2017, p. 495-496). Dessa forma, a culpabilidade, a depender da doutrina, poderá ser vista como elemento essencial do crime ou mero pressuposto para a aplicação da pena.

Ressalta-se que o conceito de culpabilidade passou por um importante processo de evolução, havendo diversas teorias sobre o tema das quais traremos aqui as mais relevantes.

A primeira dela refere-se a teoria psicológica, idealizada por Von Liszt, para esta teoria a culpabilidade apresenta um importante elemento do crime, trazendo a relação subjetiva entre o autor e o fato, seria dentro dessa concepção que estariam o dolo e a culpa do crime (BITENCOURT, 2014, p. 441-442).

Já a segunda teoria, denominada normativa ou psicológico-normativa, segundo Guilherme Nucci, dá um grande enfoque ao conteúdo normativo da culpabilidade e não apenas ao seu aspecto subjetivo, qual seja o dolo e a culpa, foi com essa teoria que o aspecto de reprovação social foi acrescentado ao conceito de culpabilidade (2017, p. 392).

A terceira teoria, chamada de normativa pura afirma que o dolo e a culpa, na realidade, passariam a figurar na análise da conduta criminosa, a qual se situa na tipicidade do crime, sendo assim, a culpabilidade passou a ser vista como:

juízo de reprovação social, incidente sobre o fato e seu autor, devendo o agente ser imputável, atuar com consciência potencial de ilicitude, bem como ter a possibilidade e a exigibilidade de atuar de outro modo, seguindo as regras impostas pelo Direito (Ibidem, p.391).

É importante destacar que os aspectos que integram a culpabilidade são a imputabilidade, a potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa.

A imputabilidade se refere à possibilidade do agente responder penalmente pela conduta criminosa. O artigo 26 do Código Penal traz a definição do inimputável estabelecendo que é isento de pena o agente que, por doença mental ou desenvolvimento mental incompleto, ou retardado, era, ao tempo da ação ou da omissão, inteiramente incapaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento.

Já com relação à inexigibilidade de conduta diversa ocorre quando não é possível exigir que o agente não pratique a conduta descrita no tipo penal por conta de uma situação específica.

No âmbito do direito penal tributário, José Paulo Baltazar Junior (2017, p.152) expõe sobre a figura da exclusão da culpabilidade por inexigibilidade financeira, afirmando que:

Não é razoável exigir do empresário que sacrifique o pagamento dos salários e a própria sobrevivência da empresa em fazer do pagamento dos tributos, assim garantindo aplicabilidade aos princípios do valor social do trabalho e da dignidade da pessoa humana

Dessa forma, se o agente, por esse instituto, demonstrar que o pagamento de determinados tributos vai prejudicar sua saúde financeira da sua empresa, inclusive poderá prejudicar o pagamento dos salários dos funcionários, não seria razoável exigir tal sacrifício e, com isso, não deveria ser punido nessa situação.

A inexigibilidade financeira irá atuar na inexigibilidade da conduta diversa, que está inserida na culpabilidade, por se tratar da solução mais técnica (Ibidem, p. 155). Senão vejamos. O mecanismo não interferirá na conduta, pois o agente irá praticar a

conduta descrita em algum tipo penal tributário de forma consciente, além disso, a alegada dificuldade financeira não afasta o dolo.

De igual forma, não é capaz de se inserir em algumas das excludentes de ilicitude, quais sejam, a legítima defesa, estado de necessidade, exercício regular de direito e estrito cumprimento de um dever legal. Sobre o estado de necessidade, ainda devemos acrescentar que não há uma situação de perigo nesses casos, além disso, a situação ocorreu por conduta do próprio sujeito.

Dessa forma, a solução mais técnica para se enquadrar a referida alegação é na culpabilidade, mais especificamente na inexigibilidade da conduta diversa.

Sobre referido mecanismo, devemos ressaltar que sua aplicação é plenamente aceita nos tribunais no que se refere ao crime de apropriação indébita previdenciária, como exemplo, podemos citar a decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, onde ficou decidido que, no caso, foi demonstrada que a empresa passava por uma séria crise financeira com risco, inclusive com a falência, fato que retirava o juízo de reprovabilidade da conduta criminosa, havendo a exclusão da culpabilidade do crime<sup>2</sup>.

Ocorre que não são em todos os crimes tributários que os Tribunais Superiores aceitam a aplicação da referida causa de exclusão de culpabilidade. Conforme disciplina José Paulo Baltazar Junior, no caso do crime de apropriação indébita fiscal, ao contrário do que acontece na apropriação indébita previdenciária, não é admitida a tese de exclusão da culpabilidade por inexigibilidade financeira, ao menos com relação ao crime de IPI, pois implica no efetivo pagamento do comprador e, conseqüentemente na disponibilização do dinheiro para o pagamento do referido imposto (2017, p.844).

Nesse sentido, também é o que ocorre com relação ao crime de sonegação fiscal e sonegação previdenciária, conforme decisão do Tribunal Federal Regional da 4ª Região, tendo em vista que, conforme exposto anteriormente, para a configuração desses crimes é necessária a utilização de algum meio fraudulento

---

<sup>2</sup> TRF-1 - APR: 00215023220074013800, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL OLINDO MENEZES, Data de Julgamento: 13/03/2018, QUARTA TURMA, Data de Publicação: 10/04/2018. Disponível em < <https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/894212774/apelacao-criminal-acr-apr-215023220074013800> > Acesso em: 15/06/2021

para suprimir ou reduzir contribuições previdenciárias ou sociais, fato que não justificável ainda que por suposta dificuldade financeira extrema<sup>3</sup>.

Convém destacar ainda que há empresas que não recolhem os tributos devidos, fazendo opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e outras dívidas como forma de manter a empresa em funcionamento, tentando superar-se em momentos de crise, nessa situação o interesse público na arrecadação do tributo é preterido em relação ao pagamento de empregados e fornecedores, abarcando toda essa discussão. Dessa forma, é necessária uma análise considerando todas as circunstâncias concretas em cada caso para verificar se há a possibilidade de o contribuinte ser absolvido em decorrência das dificuldades financeiras em relação à prática de determinados crimes. Porém, não poderá a tese ser admitida em todos os casos que envolvem crimes tributários.

Nos casos dos crimes de apropriação indébita das contribuições previdenciárias a tese de inexigibilidade financeira é amplamente aceita, quando verificada uma situação de grave crise financeira. Contudo, tal mecanismo não será aceito nos demais tipos penais dessa natureza, por um lado, para a configuração de alguns crimes é necessário que seja praticada alguma conduta fraudulenta, fato que não é justificável pela saúde financeira da empresa, e, por outro lado, a ocorrência do fato gerador que exige o pagamento de determinados produtos pressupõe a entrada de riquezas no patrimônio do sujeito, havendo, dessa forma, disponibilidade de dinheiro.

## **CONCLUSÃO**

O Sistema Tributário Nacional está previsto na Constituição Federal e está conectado com diversas matérias, tais como os princípios da ordem tributária, a limitação do poder de tributar, bem como estabelece as competências para cada ente e as repartições das receitas.

Destaca-se que o Sistema Tributário traz ainda a variedade de tributos que poderão ser cobrados, quais sejam impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, fato que reflete em uma alta

---

<sup>3</sup> TRF-4 - ACR: 50713662620144047000 PR 5071366-26.2014.4.04.7000, Relator: SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, Data de Julgamento: 10/10/2017, SÉTIMA TURMA. Disponível em < <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/825700126/apelacao-criminal-acr-50713662620144047000-pr-5071366-2620144047000> > Acesso em: 15/06/2021

carga tributária para as pessoas físicas, mas, principalmente para as pessoas jurídicas. Isso faz com que, muitas vezes, as empresas não conseguem realizar os pagamentos dos tributos de forma a não comprometer sua saúde financeira.

Esse fato faz com que seus administradores acabem por praticar crimes tributários, em especial apropriação indébita e sonegação fiscal, onde se exige, além da falta de pagamento, o uso de alguma prática fraudulenta.

É com esse cenário que a defesa desses sujeitos, em especial, pessoas jurídicas que estão em grave crise econômica, passaram a alegar a inexigibilidade financeira.

Esse mecanismo tem como objetivo afastar a culpabilidade do agente, interferindo, dessa forma, no juízo de reprovabilidade do crime e se baseia na impossibilidade de se exigir o efetivo pagamento de um determinado tributo ou contribuição previdenciária ou social.

Destaca-se que esse mecanismo tem sido admitido na ocorrência de determinados crimes, como é o caso da apropriação indébita de contribuições previdenciárias. Porém, em outras situações a tese é inadmitida, como é o caso de apropriação indébita fiscal, em especial na falta do repasse do IPI, que pressupõe a entrada de dinheiro para o fato gerador do imposto, bem como nos casos de sonegação fiscal que para a configuração do crime se exige uma prática fraudulenta, não sendo uma mera inadimplência.

Assim, é plenamente aceitável a aplicação da referida tese nos julgamentos especialmente quanto às empresas se encontrarem em uma situação financeira grave e que a realização do pagamento do tributo ou contribuição previdenciária ou especial poderá afetar, inclusive, o pagamento de funcionários, afetando a saúde financeira da pessoa jurídica, podendo a levar a falência.

Porém, sua aplicação irá depender da análise do caso concreto, não sendo aceitável, nem razoável, a sua utilização quando o fato gerador para a cobrança do determinado produto pressupor a entrada de riquezas, como é o caso, por exemplo, do IPI ou quando não for necessária a mera inadimplência do tributo para a ocorrência do crime, mas deverá haver a ocorrência de uma prática fraudulenta para a sua configuração.

## **REFERENCIAS**

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário** – 11ª ed. rev. atual. e ampl. Salvador, Ed. JusPodivm, 2017.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais** – 11ª ed. São Paulo, Saraiva, 2017.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral 1** – 20ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte especial 5: crimes contra a administração pública e crimes praticados por prefeitos** – 13ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019

BORBA, Cláudio. **Direito Tributário** – 28ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 14 de junho de 2021.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, DF, 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)> Acesso em: 14 de junho de 2021.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 14 de junho de 2021

BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Brasília, DF, 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)> Acesso em: 14 de junho de 2021.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro** – 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

ESTEFAM, André. **Direito Penal: parte geral** – vol. 1 – 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral** – vol. 1 – 19ª ed. Niterói: Impetus, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário** – 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

MASSON, Cleber. **Direito Penal esquematizado: parte geral** – vol. 1 – 11ª ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal** – 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PIRES, Manoel. **Carga tributária no Brasil: 1990-2020**. Observatório de Política Fiscal – FGV, 2021. Disponível em: <<https://observatorio-politica->

fiscal.ibre.fgv.br/posts/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020> Acesso em: 20 de junho de 2021.

PLAUSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo** - 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SIMOES, Braulio Bata. **Direito Penal Tributário**. Âmbito Jurídico, 2012. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/direito-penal-tributario/>> Acesso em: 18 de junho de 2021

STF, **RE: 138284 CE**, Relator: Min. Carlos Velloso, Data de Julgamento: 01/07/1992, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 28-08-1992 Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14708857/recurso-extraordinario-re-138284-ce>> Acesso em 13 de junho de 2021.

TRF-1 - **APR: 00215023220074013800**, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL OLINDO MENEZES, Data de Julgamento: 13/03/2018, QUARTA TURMA, Data de Publicação: 10/04/2018. Disponível em < <https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/894212774/apelacao-criminal-acr-apr-215023220074013800> > Acesso em: 14 de junho de 2021

TRF-4 - **ACR: 50713662620144047000** PR 5071366-26.2014.4.04.7000, Relator: SALISE MONTEIRO SANCHOTENE, Data de Julgamento: 10/10/2017, SÉTIMA TURMA. Disponível em < <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/825700126/apelacao-criminal-acr-50713662620144047000-pr-5071366-2620144047000> > Acesso em: 14 de junho de 2021

VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. **O Sistema Tributário Brasileiro e suas perspectivas face à iminente reforma tributária**. Tese (Mestrado em Administração Pública). Fundação Getúlio Vargas, 2002. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf>> Acesso em 12 de junho de 2021.