

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
DEPARTAMENTO DE DIREITO

MATHEUS YAGO VENTURA

**A PRECARIEDADE FINANCEIRA COMO EXCLUDENTE SUPRALEGAL DE
CULPABILIDADE NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E A
UTILIZAÇÃO DO DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO ARRECADATÓRIO**

FLORIANÓPOLIS/SC
2019

MATHEUS YAGO VENTURA

**A PRECARIEDADE FINANCEIRA COMO EXCLUDENTE SUPRALEGAL DE
CULPABILIDADE NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E A
UTILIZAÇÃO DO DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO ARRECADATÓRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal de Santa
Catarina – UFSC, como parte das exigências
para obtenção do título de bacharel em
direito.

Orientador: Professor e Doutor Matheus
Felipe de Castro.

**FLORIANÓPOLIS/SC
2019**

MATHEUS YAGO VENTURA

**A PRECARIEDADE FINANCEIRA COMO EXCLUDENTE SUPRALEGAL DE
CULPABILIDADE NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA E A
UTILIZAÇÃO DO DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO ARRECADATÓRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Universidade Federal de Santa
Catarina – UFSC, como parte das exigências
para obtenção do título de bacharel em
direito.

Orientador: Doutor Matheus Felipe de
Castro.

Florianópolis, __ de _____
de 2019

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Matheus Felipe de Castro
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Professor Doutor Humberto Pereira Vecchio
Universidade Federal de Santa Catarina

Professora Doutora Marília de Nardin Budó
Universidade Federal de Santa Catarina

Agradecimentos

Acredito que um dos maiores privilégios de poder refletir sobre as coisas é aprender através da atividade cognitiva. Pela elaboração deste trabalho me foi permitido perceber o quanto mudei desde que entrei para o curso de direito da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, o que somente foi possível pela capacidade de conhecer.

Uma parte dessa mudança se deve a mim mesmo, enquanto a outra pelas experiências que tive na graduação. Quando digo “experiências que tive na graduação”, refiro-me a todos que me acompanharam nessa jornada, especialmente aos meus familiares e amigos, fosse com assuntos envoltos à faculdade ou à vida pessoal.

Neste breve texto não pretendo citar nomes e correr os riscos de injustamente deixar alguém de fora, até porque, quem desfrutou desses momentos comigo já sabe quais foram estas ocasiões.

Assim, neste voto singelo de discricção entre mim e aqueles que me acompanharam, agradeço a todos, desde aqueles momentos mais simples aos mais complexos, porque, invariavelmente, eles foram suficientes para que eu pudesse seguir com a alegria e sorriso estampado no rosto, objetivando, sempre, alcançar meus objetivos.

Obrigado!

Resumo

Na presente, obra se procurou identificar se a precariedade financeira pode ser aplicada como excludente de culpabilidade do agente no crime de apropriação indébita tributária. Para tanto, fez-se uma análise dogmática e positivista sobre o objeto jurídico tutelado e dos elementos do tipo penal, especialmente a culpabilidade. Em ambos os temas, buscou-se, primeiramente, expor o posicionamento da doutrina para, em momento posterior, estudar a jurisprudência. Assim, extraíram-se todas as possíveis interpretações do tipo penal trabalhado, aprofundando o tema quanto aos elementos que remetessem às áreas do direito tributário e financeiro. Igualmente, problematizou-se caso específico sobre a definição de receita bruta e não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e como esta decisão do STF se relaciona com o tipo penal em comento. Acerca da culpabilidade, o estudo definiu: o que ela é, como se insere na teoria do crime e quais seriam suas hipóteses de aplicação. Posteriormente, trabalhou-se sobre a possibilidade de a precariedade financeira ser uma excludente supralegal de culpabilidade, em que se procurou estabelecer critérios objetivos para legitimação jurídica de aplicação, com base na doutrina especializada sobre o tema. Ao fim, ultrapassada a questão dogmática, mas não totalmente, teceram-se críticas ao panorama encontrado quanto aos discursos tendentes a instrumentalizar o direito penal como meio arrecadatório ao fisco e relacionando este interesse com a relevância que o tributo tem para a aplicação de políticas públicas concomitantemente com os princípios da subsidiariedade e fragmentariedade do direito penal brasileiro. Finalmente, analisando o contexto político da norma, trabalhou-se em apontar qual seria a melhor solução para a resolução do problema fiscal de modo alheio à utilização do direito penal.

Palavras-chave: Tributário; Direito Penal; Culpabilidade.

Abstract

This work has as its goal identifying whether financial precariousness can be considered as a cause of exclusion of culpability of the author in the crime of tax misappropriation. In order to do so, the object of legal protection and the elements of the penal type, especially culpability, were analyzed both in a dogmatic and positivist way. In both topics, it was first exhibited the theory, so court decisions could be latter studied. All possible interpretations of the criminal type in analysis were explored, deepening the theme in every item related both to tax and financial law. Then, a specific legal case involving the definition of gross earnings and the *non*-inclusion of ICMS in the tax base of PIS and COFINS was analyzed, later determining its connection to a decision of Brazil's Federal Supreme Court and the mentioned criminal type. About the topic of culpability, this work has set its definition, how it's inserted in crime's theory, and which would be its hypothesis of use. After, it has been worked on the possibility of considering financial precariousness as a supralegal cause of exclusion of culpability, seeking to establish objective criteria to legitimate its legal use, having specialized legal doctrine as its basis. Finally, having the dogmatic aspect been analyzed almost in its entirety, the author has criticized the discourses that tend to use criminal law as a means of tax collection, relating said interest with tax's relevance for accomplishing public policies as well as with the principles of subsidiarity and fragmentarity in Brazilian's criminal law. Lastly, analyzing the political context of rules, there has been sought the best solution to settle this tax issue, rather than calling upon the criminal law.

Keywords: Tributary; Criminal; Culpability.

SUMÁRIO

Lista de Abreviaturas e Siglas	viii
1. INTRODUÇÃO	9
2. A LEI Nº 8.137/90 – LEI DE SONEGAÇÃO FISCAL?	12
2.1. Contexto histórico e generalidades da Lei.....	12
2.2. O objeto jurídico tutelado, correntes: patrimonialista e funcionalista	14
2.3. Apropriação indébita tributária – o tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90	19
2.3.1. A expressão <i>deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo</i>	20
2.3.2. A expressão <i>descontado ou cobrado</i> e sua relação com o <i>sujeito passivo da obrigação tributária</i>	23
2.4. A <i>apropriação indébita tributária</i> para os tribunais	35
2.4.1. O julgamento do Habeas Corpus nº 399.109/SC.....	38
2.5. O STF: o julgamento dos casos de <i>apropriação indébita</i>	40
2.6. A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e seus impactos para a <i>apropriação indébita tributária</i>	41
2.7. A prospecção da <i>apropriação indébita tributária</i> pela decisão dos tribunais	43
3. OS ELEMENTOS DA CULPABILIDADE E O CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA	47
3.1. Aspectos gerais da culpabilidade	47
3.2. A inexigibilidade de conduta diversa como excludente de culpabilidade nos crimes de <i>apropriação indébita tributária</i>	50
3.3. A aplicabilidade da precariedade financeira como excludente de culpabilidade no crime de <i>apropriação indébita tributária</i>	57
3.4. O cenário diante dos elementos encontrados pela doutrina e pela jurisprudência.....	62
4. O PAPEL DO TRIBUTO E SUA DEFESA EM ÂMBITO PENAL.....	65
4.1. O modelo econômico-constitucional estatal e relevância do tributo para a sociedade.....	65

4.2. Persecução penal como instrumento arrecadatório do Estado e a escassez de recursos no sistema capitalista: o problema da criminalização da apropriação indébita tributária	69
4.3. Qual a melhor forma de arrecadar?	75
5. CONCLUSÃO	78
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81

Lista de Abreviaturas e Siglas

ACR	Apelação Criminal
AgREsp	Agravo em Recurso Especial
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CP	Código Penal
CTN	Código Tributário Nacional
HC	Habeas Corpus
ICMS	Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços
ICMS-ST	Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços Substituição Tributária
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
INQ	Inquérito
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IR	Imposto de Renda
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
MG	Minas Gerais
MP	Ministério Público
MPSP	Ministério Público do Estado de São Paulo
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RHC	Recurso em Habeas Corpus
RMIT	Regra Matriz de Incidência Tributária
SC	Santa Catarina
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJSC	Tribunal de Justiça de Santa Catarina
TRF4	Tribunal Federal da 4ª Região

1. INTRODUÇÃO

Após o fim do sistema liberal, predominante no século XIX, e com o crescimento do sistema político-social, o Estado passou a intervir nas relações pessoais e, especialmente, na economia, abandonando sua natureza estritamente omissiva, consistente em condutas negativas, para mesclar àquelas as condutas comissivas, obrigando-se a garantir diversos direitos. Para implantação desse sistema era necessário que a arrecadação financeira estatal aumentasse do mesmo modo que suas obrigações, isso porque a receita obtida serviria para manter as suas estruturas, instituições e para efetivar os direitos que se responsabilizou tutelar.¹

Em diversos momentos das sociedades o poder soberano se utilizou de múltiplos meios de angariar recursos para si, figurando especialmente nessa condição os tributos.² Notadamente na antiguidade, a punição ao inadimplemento fiscal tinha como sanção as penas corporais, como aconteceu no Egito em período entorno de 3.000 a.c. e na Roma Antiga.³

Com a predominância dos ideais capitalistas e com a força do capital, alicerçados às ideias liberais, perdeu-se o ânimo da punição tributária por meio corpóreo, ganhando primazia a penalização pelo patrimônio, com aplicação de incrementos da dívida em função do não cumprimento da obrigação, como os juros moratórios e as multas pecuniárias.

Em que pese a existência de outros instrumentos de arrecadação de receitas, observa-se que o Estado brasileiro utiliza fundamentalmente os tributos para implementação de suas políticas, peculiarmente pela alta carga tributária que alcança uma das maiores do mundo. Pode-se elencar como fatores basilares desse encargo as amplas obrigações constitucionais assumidas pelo Estado e a má administração dos recursos pela Administração Pública. Estes fatores influenciam diretamente para que o Brasil tenha o pior Índice de Desenvolvimento Humano – IDH quando estudada a proporção entre o Produto Interno Bruto - PIB e a arrecadação tributária, tendo o pior desempenho de IDH entre os países com maior tributação mundial.⁴

¹ EUSTÁQUIO, Leandro, MONTEIRO, Igor de Matos, **Direito Financeiro, Lei nº 4.320/1964. Dicas para realização de provas de concursos artigo por artigo**, 2ª Ed. Revisada, ampliada e atualizada. Bahia: Jus Podivm. 2010, Pág. 21/22.

² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar, **História do Tributo no Brasil**, 1ª ed.; Florianópolis: Fundação Boiteux. 2005, 17-18.

³ SILVA, Luiz Felipe Scholante, **Breves Apontamos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil**. Rio Grande do Sul. 2018, págs. 3/4. No prelo. Acessível em: < <http://www.scholante.com/assets/pdf/Artigo%20a%20Hist%C3%B3ria%20dos%20Tributos.pdf> > acessado em 15/08/2019.

⁴ DO AMARAL, Gilberto Luiz; DO AMARAL, Letícia Mary Fernandes; OLENIKE, João Eloi; **Estudo sobre a Carga Tributária: PIB X IDH**, 1ª ed.; São Paulo: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. 2015.

Portanto, qualquer modificação na aplicação da política tributária impactará em diversos outros setores da sociedade por “efeito em cadeia”, porquanto a influência na economia nacional trará modificação no orçamento dedicado às políticas públicas e nos mantimentos das instituições estatais – seja com resultados maléficos ou benéficos.

Atualmente, é visível a preocupação política com o tema, em que os governos dos diversos entes federativos sofrem para manter seus débitos quitados, quiçá ter balanço positivo. Mostra-se quão tortuosa é a situação quando alguns deles afirmam sequer conseguir pagar a folha de seus funcionários por meios próprios, obrigando-se a obter subterfúgio financeiro de outras entidades ou reduzir custos de diversos setores. No mesmo sentido, o governo federal – atual e anteriores – tem buscado reformas dos sistemas arrecadatário e de gasto, a exemplo da previdenciária e da tributária, bem como congelar investimentos públicos, focando, em alguns momentos, em áreas importantes para a sociedade, como a educação e saúde.

Não se pretende, nesse momento, fazer uma análise valorativa e crítica da situação e do planejamento do governo para a política aplicável ao país, mas tão somente demonstrar que há relevância para o Estado em como o direito o auxiliará a angariar receitas necessárias para mantê-lo saudável financeiramente, especialmente quando é ele quem regula as regras do jogo.

Pode-se dizer que um dos instrumentos protetivos estatais para o sistema é a Lei 8.137/90, que, conforme o preâmbulo afirma, define crimes contra a ordem tributária e econômica.⁵ De modo generalizado, observa-se que as condutas tipificadas como crime na norma são aquelas que pretendem impedir que o civil sonegue as suas obrigações tributárias, ou seja, que não fraude o fisco declarando falsamente que deve valor menor do real. A conduta criminalizada seria diversa do mero inadimplemento fiscal.

Contudo, uma figura específica naquele diploma ganha relevância, especificamente por sua estrutura redacional confusa, pois não expõe claramente a delimitação e conceituação de seus elementos, que é o tipo penal prescrito no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, também chamado de *apropriação indébita tributária*. Nele há tipificação da conduta de quem *cobra* ou *desconta* tributo *na qualidade de sujeito passivo* e não *repassa aos cofres públicos*. Diante disso, é necessário estudar qual o objeto jurídico tutelado pelo legislador para, em momento posterior, entender em quais hipóteses tributárias pretende a norma incidir, o que será feito no primeiro capítulo deste trabalho.

⁵ BRASIL, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm >, Acessado em: 15/08/2019.

Isso porque, como se depreende da leitura generalizada da norma, há um vínculo entre o tipo penal e a própria relação negocial e tributária, ou seja, com os atos da vida civil. E, assim o sendo, o olhar atento para a relação social é importante para impedir que os atos cotidianos da vida em uma sociedade capitalista não passem a ser penalizados criminalmente sem considerar os aspectos intrínsecos do próprio sistema.

O presente trabalho pretende ponderar tais situações e analisar como a norma incide sobre a questão da precariedade financeira do contribuinte que não paga ao fisco o tributo cobrado, ou descontado, pesquisando sua relação com a excludente de culpabilidade, porquanto decorre de uma sociedade capitalista o acúmulo de capital, que incute na maior parte da renda global concentrada nas mãos de uma parcela reduzida da população e, conseqüentemente, outros fiquem com muito pouco. Por tais características, *a priori*, o inadimplemento e os débitos seriam consequência natural da sociedade qual nos inserimos.

Para tanto, o método de pesquisa utilizado foi semelhante no segundo e no terceiro capítulo, onde se pretendeu uma análise estritamente positivista, colhendo da doutrina a maior variedade de interpretações do tipo penal, bem como da jurisprudência, em que o exame recaiu no crime no crime de *apropriação indébita tributária* e naqueles cujas estruturas são semelhantes a ele. O período de análise jurisprudencial se deu entre os anos de 2017 a 2019 no tocante aos tribunais inferiores e não se reteve a termos específicos em sua busca, colhendo um número extensivo de julgamentos que se relacionassem com o tema. De outro modo, nos tribunais superiores não se especificou um limite no período da pesquisa por causa da escassez de julgados quanto ao tema.

O capítulo quinto, por sua vez, recebeu um tratamento diferente, não se restringindo a uma análise estritamente normativa e positivista, mas sistêmica, apontando como a norma impacta a sociedade e como esta última compreende a primeira. Assim, ultrapassou-se as barreiras meramente doutrinárias, passando-se a identificar nos discursos penalizadores, presentes em acórdãos e jornais, qual a intenção com o crime de *apropriação indébita tributária* e, identificada esta motivação, apontou-se os números da arrecadação fiscal, especialmente a tributária, pois sendo o tributo um meio de aplicação da políticas públicas do Estado, somente fazendo este levantamento é que será possível entender a relação dos crimes da Lei nº 8.137/90, especialmente o de *apropriação indébita tributária*, e o impacto na sociedade. Assim, ao fim do trabalho, serão estudados alguns elementos que demonstram a utilização do direito penal-tributário como meio coercitivo para garantir a arrecadação tributária do Estado, cuja a análise crítica predominará.

A metodologia se deu desta maneira por causa da pretensão em direcionar a quem o presente trabalho se destina. Isso porque a análise positivista, presente no segundo e no terceiro capítulos, desloca-se aos “operadores do direito”, que precisam instrumentalizar a norma em seu dia-a-dia, obtendo maior proveito a eles este tipo de estudo, enquanto a análise sistêmica se direciona ao legislador, pois a ele compete entender, primordialmente, como a norma se relaciona na sociedade e, com isso, atribuir modificações legislativas, bem como àqueles que pretendem uma análise crítica, tão somente, pelo prazer do conhecimento.

2. A LEI Nº 8.137/90 – LEI DE SONEGAÇÃO FISCAL?

2.1. Contexto histórico e generalidades da Lei

A lei nº 8.137 passou a vigorar no Brasil em 27 de dezembro de 1990, período notório de turbulento em que o governo brasileiro lançava diversos planos econômicos para estabilizar a hiperinflação, especificamente o plano Collor I, que congelou por 18 meses o saldo excedente a 50.000 cruzeiros das contas-poupanças, enviando-o ao Banco Central do Brasil sem sequer informar previamente aos seus poupadores.

Em seu texto, a norma tipificou atos contra as relações de consumo e contra a ordem econômica e tributária, antecipando sua intenção de criminalizar algumas das condutas presentes nas relações econômicas realizadas em solo nacional.

Nomeadamente quanto às relações de consumo e econômicas, o que intentou o legislador foi proteger a sociedade nas relações negociais, o que ainda permanece, mesmo após as alterações do texto original e a revogação de diversos dispositivos.

Hoje, no tocante aos crimes de natureza consumerista, existem tipos penais que protegem a individualidade do consumidor, impedindo condutas que o induzam ao erro quanto ao produto adquirido. Contudo, observa-se que esta tipificação protege também a concorrência e o livre comércio, pois pretende manter a boa-fé entre os concorrentes de todo os setores econômicos.

No mesmo sentido, os de natureza econômica visam impedir a concentração de monopólios, que inviabilizam o livre mercado e a concorrência pela imposição do preço do produto no comércio, protegendo, de algum modo, o próprio consumidor, que terá maior liberdade para escolher seu produto.

Emerge daí o encontro da natureza protetiva dos referidos crimes, porque ambos resguardam as relações negociais como um todo e, assim, a própria sociedade. A exemplo, cita-se o artigo 4º, inciso II, alínea *c*, que no *caput* tipifica como conduta contra a ordem nacional o “controle, em detrimento da concorrência, de rede de distribuição de fornecedores”, enquanto o artigo 7º, inciso IV, tipifica a conduta dolosa de fraudar preços. Pela natureza semelhante, o legislador abarcou ambos no capítulo II da referida legislação.

O Projeto de Lei nº 4.788 de 1990, que posteriormente se transformou na Lei nº 8.137/90, cuja redação original era de autoria do então deputado Luiz Henrique, compilava todas essas circunstâncias de instabilidade econômica nacional e necessidade de proteção social

nas relações comerciais. Em sua exposição de motivos, enviada à câmara de deputados por meio da mensagem nº 340, tal compreensão fica mais visível neste breve trecho:

Concomitantemente, o projeto busca coibir a prática dos crimes de abuso de poder econômico, que tanto têm sobressaltado a sociedade brasileira, com notório agravamento nos últimos tempos, diante da crise econômica, social e de exercício de legítima autoridade que propicia, mormente no campo da atividade econômica monopolizada ou oligopolizada, o florescimento da impunidades dos agentes de tais delitos.

Objetivamente, cuida-se de instituir legislação protetora da economia popular e a efetiva defesa do consumidor, esmagando pela crescente audácia na prática de tais fatos anti-sociais, de outro turno cerceadora da livre concorrência e inibidora dos princípios regentes de uma economia de mercado compatível com os interesses coletivos merecedores de atuação responsável do Poder Público.⁶

Ao contrário dos crimes com natureza econômica e consumerista, aqueles contra a ordem tributária receberam tratamento especial pelo legislador, estabelecendo-se um capítulo exclusivo para eles, que foi subdividido em duas seções, a primeira definindo crimes cometidos pelo contribuinte, enquanto o segundo pelo funcionário público. Contudo, as razões expostas no Projeto de Lei mencionam que as penas até então aplicadas para os tipos penais que resultassem em não pagamento de tributo deveriam ser majoradas por causa dos prejuízos causados à Fazenda Pública, esquecendo-se de mencionar sua fiel relação com a implantação de políticas públicas.

Outrossim, os crimes tributários, em geral, incidem sobre condutas tendentes a enganar e burlar a arrecadação e a fiscalização estatal. Essa compreensão se depreende da leitura das diversas condutas prescritas nos incisos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. O maior debate reside no artigo 2º, inciso II, que tipifica como conduta criminosa aquela de quem deixa de recolher tributo devido na condição de sujeito passivo sem qualquer ato fraudulento, portanto, assumem plausibilidade aquelas interpretações de que o inadimplemento tributário teria sido criminalizado pelo legislador, acarretando característica diferenciada dos demais tipos penais presentes nesta Lei.

Estas exposições são importantes para levantar qual a natureza dos crimes previstos na Lei nº 8.137/90, porquanto possibilitará entender qual o objeto jurídico tutelado pelo legislador, uma vez que o aspecto da elaboração normativa conjunta entre as condutas consideradas como de natureza econômica e consumerista se relacionam com aqueles que são naturais da área

⁶ BRASIL. Distrito Federal. Projeto de Lei nº 4.788/90, **define crimes contra a administração tributária, de abuso de poder econômico e dá outras providências**. Diário do congresso nacional, seção I, 29/03/1990. Pág. 2.225. Acessível em: < <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD29MAR1990.pdf#page=40> >. Acessado em: 19/08/2019.

tributária. A análise histórica e uma leitura restritiva dos demais tipos penais tributários também serão fundamentais para uma interpretação minuciosa do dispositivo que será estudado, que é o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, conhecido como crime de *apropriação indébita tributária*.

2.2. O objeto jurídico tutelado, correntes: patrimonialista e funcionalista

No direito penal é majoritário o entendimento de que a tipificação das condutas se destina ao que é socialmente relevante e quando a punição é único meio que o Estado encontra para reprimir condutas reprovadas socialmente. A substância dessa compreensão está inserida no *princípio da intervenção mínima*, também conhecida como *última ratio* do direito penal. Desse princípio emerge outro, que é seu corolário, qual seja, o da *fragmentariedade*, que impede o legislador de imputar penas para todos os atos da sociedade, e sim, apenas àqueles que são mais graves.⁷ Tais princípios se aplicam a todos os ramos do direito penal e, portanto, também à Lei nº 8.137/90.

Para alguns autores, a tutela dos bens jurídicos socialmente relevantes e reprováveis não se direciona aos princípios em si, mas à própria função do direito penal, ou seja, o destino pelo qual se faz todo o sistema penal. Dentre eles está Fernando Capez, que em uma de suas obras trata o tema em capítulo destinado à função político-social do direito penal. Quanto à compreensão de um direito penal direcionado para condutas mais graves, Capez destaca que a reprovabilidade da conduta, isoladamente, não pode ser objeto pelo qual o direito penal se destina, tornando-se necessária a vinculação da lesividade ao resultado obtido pelo ato – que para diversos autores é chamado de princípio da lesividade. Assim, a conduta reprovável tem que resultar em alguma lesão à sociedade, além da reprovabilidade da conduta.⁸

Como pressuposto teórico de um Estado Democrático de Direito, cabe ao legislador a análise valorativa do dia-a-dia da sociedade e sua relação com o direito, competindo a ele estabelecer uma ordem jurídica que situe um convívio pacífico entre todos, desde que fundado na igualdade e liberdade.⁹ Ele será responsável, portanto, pela análise de quando a

⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**, parte geral 1, 17ª Ed., ampl. e atual. São Paulo : Saraiva, 2012. Pág.

⁸ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1, parte geral : (arts. 1º a 120)**, 16ª ed. — São Paulo : Saraiva, 2012. Pág. 18/19.

⁹ ROXIN, Claus. **Que comportamentos pode o estado proibir sob ameaça de pena? Sobre a legitimação das proibições penais. Estudos de direito penal**. Tradução de Luís Greco, 2ª Ed. Rio de Janeiro : Renovar. 2008. Pág. 3.

criminalização de uma conduta será merecedora de tutela específica. Os limites que encontra estão pautados nos princípios de *fragmentariedade* e da *intervenção mínima*, bem como nos direitos fundamentais previstos na constituição – não sendo este um rol taxativo.

Quando o bem jurídico tutelado pela norma penal não preenche os requisitos mínimos de aplicabilidade, que são o respeito aos princípios do direito penal e às normas constitucionais, não terá aplicabilidade ao ordenamento brasileiro.¹⁰

O estudo sobre o objeto jurídico tutelado pelo direito penal tributário teve amplo debate nacional, com duas correntes que colidiram em determinado aspecto. A primeira defende a característica patrimonialista do tributo, estabelecendo uma relação entre Fazenda Pública e contribuinte, apontando diversas vezes o não pagamento de tributo como uma lesão ao patrimônio estatal; enquanto a segunda recorre a critérios funcionais, e, por isso, é denominada de funcionalista, realizando uma análise sistemática do próprio aparelho jurídico do Estado Social, que visa a aplicação de políticas públicas, e sua relação com a carga tributária.

Dentre os doutrinadores que defendem a corrente patrimonialista, encontra-se a propulsão inicial em Manoel Pedro Pimentel, caracterizando como foco primordial da lei penal tributária a defesa ao próprio patrimônio do Estado, vinculando o tipo penal à arrecadação tributária. Para ele, havia uma diferença entre direito penal econômico e financeiro, inserindo neste último o direito penal tributário. Portanto, a criminalização viria no intento de proteger e resguardar o próprio sistema financeiro estatal para garantir a justiça fiscal.¹¹

No mesmo sentido está Edmar Oliveira Andrade Filho, que pondera a tipificação das condutas previstas na Lei nº 8.137/90 como tendentes a proteger a ordem tributária e o poder do Estado em instituir e constituir o crédito tributário, bem como o cobrar do contribuinte.¹²

Chegam outros autores a desconsiderar os impactos reflexos da tipificação da conduta. Abrão em sua obra afirma que a tutela do direito penal tributário é a finalidade “quase exclusiva

¹⁰ RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal.**SOUZA, Artur de Brito Gueiros et al. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011. Pág.348.

¹¹ PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo : Revista dos Tribunais, 1973 apud RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal.**SOUZA, Artur de Brito Gueiros et al. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011. Pág.348.

¹²ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira; **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributário e contra a previdência social.** 6ª Ed. São Paulo : Atlas, 2009 apud RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal.**SOUZA, Artur de Brito Gueiros et al. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011. Pág.349.

da sanção penal” podendo ser “traduzida no interesse único do Estado em receber o tributo, independentemente de outras formalidades, haja visto o cenário de gastos e despesas frente ao orçamento sempre comprometido”.¹³

Para esta corrente, a criminalização da conduta visa impedir a lesão do patrimônio estatal, em que o tributo, os recursos e o Estado tomam relevâncias maiores que a própria destinação tributária. Tal interpretação restritiva não considera o próprio fim do sistema arrecadatório estatal fundamentado na ordem social garantidora de diversos direitos, que os implementa por intermédio da arrecadação tributária. Como já pondera Susana Aires de Sousa, essa análise restritiva trata o tributo e a ordem tributária como um negócio privado, quase contratualista, estabelecido entre o Estado e o contribuinte.¹⁴

Contrária à corrente patrimonialista está a nomeada de funcionalista que, apesar de seus diversos posicionamentos quanto ao objeto jurídico tutelado pela Lei nº 8.137/90, tem um ponto em comum que permite a sua classificação conjunta: a oposição à noção exclusiva de lesão ao patrimônio. A oposição à visão patrimonialista não acarreta na inexistência de comentários a respeito dessa lesão ao Estado – tampouco que se negue sua existência – e sim que o objeto jurídico específico protegido pelo direito penal tributário não é esse.

Nesse sentido, Susana Aires de Sousa explica que uma das teorias funcionalistas não compreende a proteção à arrecadação tributária como o fim último, e sim como um reflexo da real finalidade da norma: a garantia da arrecadação de acordo com as regras tributárias. Portanto, a função da norma penal tributária seria a proteção das normas tributárias em si.¹⁵

É questionável o posicionamento, isso porque esta interpretação ofende os princípios do direito penal mínimo e da fragmentariedade. Explica-se. A proteção simples de normas jurídicas pode servir para justificar a criminalização de qualquer conduta, sempre sob o argumento de que se protegerá o sistema jurídico. Os princípios são claros na orientação de que a norma penal deve sempre incidir sobre condutas socialmente reprimidas, não sendo permitido proteger determinado ordenamento jurídico, posto que os conjuntos normativos prescrevem somente hipóteses de conduta. A conduta ocorre no plano factual, e não em uma hipótese

¹³ ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime Tributário: Um Estudo da Norma Penal Tributária*. São Paulo: IOB Thomson, 2007, p. 11.

¹⁴ SOUSA, Susana Aire de. *Os crimes Fiscais : análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra : Coimbra, 2006 *apud* RODRIGUES, Savio Guimarães. *O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal*. SOUZA, Artur de Brito Gueiros et al. *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011. Pág.349.

¹⁵ SOUSA, Susana Aire de. *Ob. cit.*, pág. 350.

normativa, portanto, a tutela proposta não poderia ser aceita sem ofender as balizas da ordem penal brasileira.

Andrade Filho explica a existência de uma segunda corrente funcionalista, que compreende o crime fiscal como contrário à ordem econômica, pois desestabiliza o Estado por prejudicar todas as relações entre a entidade estatal e seus dependentes, fosse pela estrutura física de suas instituições ou na aplicação de suas diretrizes. Esse posicionamento abarca uma acepção ampla do que se considera ordem econômica, porquanto outros autores defendem uma terceira corrente, cuja interpretação é mais limitativa, apontando que a tutela está na defesa da atividade interventora e reguladora do Estado.¹⁶

Há ainda um quarto posicionamento que se vincula à corrente funcionalista e proteção de um sistema estatal, como explica Sousa, é o de ofensa à ordem tributária, pois atingiria o conjunto tributário e as normas que o regulam.¹⁷ Um dos defensores desta corrente é José Alves Paulino, que considera as condutas tipificadas como tendentes a lesar o sistema tributário, compreendido como aquele composto de órgãos e instituições preservadores da ordem tributária.¹⁸

Resumidamente, esses quatro posicionamentos funcionalistas têm em comum algo além da simples contrariedade à corrente patrimonialista: o direito penal tributário protege o sistema – seja ele compreendido como ordem econômica, tributária ou jurídica. O sistema, então, abarca uma vinculação estrita e direta com o próprio Estado e não considera aspectos maiores e ultra individuais, como o coletivo ao qual o tributo se destina.

A quinta corrente tem uma lógica diferente da adotada nas anteriores: o de proteção à lesão coletiva. O tributo é bem de todos, portanto público, e, uma vez adimplidos todos os requisitos para sua incidência, sua cobrança pela autoridade administrativa estatal é cogente e irrenunciável. Essas características demonstram que o bem não pertence substancialmente ao Estado e tampouco depende de sua vontade cobrá-lo. Basta que o tributo esteja instituído por Lei para que o ente estatal o reivindique. Tanto inexistente discricionariedade na atuação da Administração Pública que o Código Tributário Nacional – CTN, carrega em seu artigo 3º a prescrição de que a cobrança do tributo é ato “plenamente vinculado à atividade administrativa”.¹⁹

¹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Ob., cit.*, pág. 351.

¹⁷ SOUSA, Susana Aires de. *Op. cit* Pág. 351.

¹⁸ PAULINO, José Alves, **Crimes contra a ordem tributária : comentários à Lei 8.137/90** 1ª ed. Brasília : Brasília jurídica. 1999. Pág. 15.

¹⁹ BRASIL, Lei nº 5.137 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acessado em: 22/08/2019.

Em um estudo sistêmico da arrecadação tributária e sua relação com os ditames constitucionais, emerge a visão de que o tributo em si considerado é meio pelo qual se implementam direitos garantidos pelo Estado. Por isso, não há como atribuir a ele natureza privativa ou contratual para a Fazenda Pública, e sim, como integrante de um projeto político estabelecido pela população em 1988, com a promulgação da Carta Magna.

Quando se pretende um Estado Democrático de Direito, conforme já expressa a Constituição Federal em seu artigo 1º, a lealdade e boa-fé dos indivíduos na seara tributária tem principal relevância, pois o cumprimento de suas obrigações auxilia que o objetivo pretendido seja alcançado, ou, ao menos, que se viabilize instrumento para tanto. Nesse sentido, há relevo no tratamento penal-tributário, porquanto afeta questões supraindividuais, ou seja, o coletivo social.²⁰

Apesar de haver uma diferenciação entre as correntes patrimonialistas e funcionalistas, há entre elas um ponto em comum: que há uma efetiva lesão patrimonial ao fisco. Porém, o fim último da interpretação do sistema penal tributário é que prevalece para a corrente funcional, podendo ser a defesa da ordem jurídica, do sistema de arrecadação tributária, da ordem econômica ou de direitos coletivos.

Portanto, enquanto a corrente patrimonialista se encerra na própria arrecadação tributária, a corrente funcionalista possui uma dupla proteção, como explica Rodrigues: o primeiro é um bem mediato, que é o sistema em si, pautado nas defesas de ordem citadas no parágrafo anterior, enquanto o imediato é a arrecadação tributária. Esta última tratada somente como um reflexo do bem mediato.²¹

Atualmente, a corrente funcionalista predomina na doutrina como a mais aceita, havendo alguns poucos autores que defendem a corrente patrimonialista, como demonstrado. Não se pode dizer que os defensores da corrente patrimonialista não possuam certa razão em suas afirmações, pois a própria corrente funcionalista assume que a norma penal tributária defende a lesão ao patrimônio.

A justificativa do deputado Luiz Henrique na exposição de motivos de seu Projeto de Lei, que se transformou na Lei nº 8.137/90, assemelha-se como de alguém que assume uma posição voltada à corrente patrimonial. Isso porque quando se toca no tema de proteção econômica e consumerista o discurso de defesa social é exposto, enquanto na seara tributária esses apontamentos estão ausentes, limitando-se o deputado a mencionar os impactos pela

²⁰ BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília, DF. Acessível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acessado em: 23/08/2019.

²¹ RODRIGUES, Sávio Guimarães. *Ob., cit.* Pág. 352.

Fazenda em função do inadimplemento tributário. Essa compreensão, por si só, não poderia ter aplicabilidade se observados os princípios da fragmentariedade e subsidiariedade. Isso porque existem outros meios para satisfação de um crédito tributário pelo Estado, que tem maiores benefícios quando comparados aos demais indivíduos da sociedade.

Em que pese a possível limitação do entendimento do tema pelo deputado redator da Lei, observa-se que a feição do direito penal tributário tem caráter maior que a mera relação entre contribuinte e fisco. Caso o legislador considere essa relação como principal, existem aqueles que compreendem o direito penal tributário de modo diverso, interpretando-o sistemicamente, de maneira que a arrecadação tributária se relacione com toda a sociedade. Portanto, o encerramento da questão não reside somente naquela lesão ao patrimônio do Estado, e sim como uma lesão social.

Considerando o papel do sistema tributário, é possível adotar a premissa de que a tutela penal se justifica, porquanto há relevância social e reprovabilidade das condutas previstas na Lei nº 8.137/90. Porém, a visão dos autores sobre o objeto jurídico tutelado recai nas condutas do contribuinte que se utilizam da fraude para não pagar o tributo, que é a caracterização geral da Lei, sendo este, então, um pressuposto de seus estudos que impacta nos resultados de seus posicionamentos; aspecto tal que se reveste de visível importância no presente trabalho, uma vez que, como se demonstrará no subcapítulo posterior, o crime de apropriação indébita tributária não está caracterizado pela natureza fraudatária.

2.3. Apropriação indébita tributária – o tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90

Como se destacou no item “1.1” deste capítulo, em generalidade, as condutas tipificadas como criminosas pela Lei nº 8.137/90 na seara penal tributária são aquelas tendentes a fraudar o fisco.

A norma, como objeto estudado de modo isolado, possui três hipóteses prescritivas de conduta, chamadas de modais deônticos, que são: permitido, proibido e obrigatório. Esses modais são importantes a partir do momento em que se verifica a conduta humana como destino final da norma. Essa relação obriga que a norma possua um verbo em sua estrutura gramatical,

o qual deve ser acompanhado de um complemento que o qualifique, determinando a conduta que se adequará em um dos modais deônticos.²²

Os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 estipulam no *caput* que as condutas prescritas em seus incisos são consideradas *criminosas*, portanto, assumem o modal deôntico de proibição. Nesse sentido, as proibições do artigo 1º da Lei têm como *verbo* na estrutura gramatical condutas tendentes a enganar a Fazenda Pública, citam-se algumas: *omitir* informação; *falsificar* ou *alterar* documento fiscal; *elaborar* documento que saiba ser falso; *deixar de fornecer* nota fiscal, quando obrigatório. Igualmente, citam-se aquelas previstas no artigo 2º, como segue: *fazer declaração falsa* sobre rendas; *deixar de aplicar* incentivo fiscal; *utilizar* programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil *diversa* daquela que é fornecida à Fazenda Pública. Deste modo, esclarece-se que a estrutura geral dos tipos penais está calcada na fraude e enganação do fisco, porquanto a falsificação e a omissão são elementos de destaque em diversos momentos.

Contudo, uma figura se distancia da generalidade, que é a chamada *apropriação indébita tributária*, prevista no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90. Em sua estrutura, o dispositivo proíbe o não pagamento doloso de tributos, pois a conduta reprimida é “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”. A expressão “deixar de recolher” tem o mesmo sentido de “não pagar”, sobressaindo à normalidade dos tipos penais tributários, ou seja, a fraude não é um de seus elementos.

Sob este aspecto, é necessário para o estudo deste dispositivo o desenho do posicionamento de especialistas de direito penal, tributário e financeiro, pois, em que pese a natureza penal do dispositivo, utilizam-se elementos que são próprios das demais áreas, especialmente quanto a quem são os sujeitos passivos das obrigações. De igual importância está o entendimento acerca de qual a compreensão na seara tributária e financeira das expressões *descontado ou cobrado*. Portanto, nesse momento, faz-se *mister* compreender o significado e alcance das expressões constantes no tipo penal.

2.3.1. A expressão *deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo*

O sistema tributário é composto de diversas etapas para que se constitua o tributo. A constituição do tributo é relevante porque dá ao crédito tributário o status de exigível e,

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Importação de Produtos Estrangeiros**, [s.l.:s.n.]. [20--?]. Pág. 3.

consequentemente, autoriza a Fazenda Pública a inscrevê-lo em dívida ativa, que é pressuposto da execução fiscal. Seu início está na atividade administrativa, que apurará se o fato impositivo preenche os aspectos de incidência tributária, ou seja, os critérios: materiais, espaciais e temporais, bem como os sujeitos da relação e a quantidade devida expressa em pecúnia. Somente em momento posterior que haverá a cobrança do pagamento ao contribuinte, quando for necessário.²³

Primeiramente é necessário definir o conceito de tributo. Para Eisele, a definição é aquela prevista no CTN, não comportando uma interpretação extensiva e hermenêutica, deste modo, tributo seria uma “prestação pecuniária compulsória, [...], que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.²⁴

Andrade Filho discorda desse posicionamento restritivo, adotando a compreensão do STF no RE 100.249/SP²⁵. O autor expõe, nesse caso emblemático sobre a natureza do FGTS, de relatoria do então Ministro Oscar Correa, que o tribunal superior adotou a compreensão de que o FGTS não se revestia de caráter tributário pois não se inseria no patrimônio público como receita, por mais que compulsória e não resultante de ato ilícito.²⁶

Nesse sentido, tributo é algo além do que está definido no CTN, pois se acresce a necessária natureza de receita pública. Portanto, tributo é prestação pecuniária compulsória conforme exposto no artigo 3º do CTN, mas não somente. Para que seja considerada tributo, a quantia arrecadada tem que se inserir ao patrimônio público na forma de receita.

Conforme brevemente exposto acima, será na atividade administrativa que se verificará o fato impositivo e o pagamento correto do tributo – quando o lançamento tributário ocorrer por meio de homologação, ou se cobrar o tributo ainda não vencido, determinando o prazo limite de pagamento do débito – como é o caso do lançamento de ofício, devendo o contribuinte ser notificado da constituição, conforme dispõe o artigo 145 do CTN.

Nesse sentido, após o cumprimento das atividades e formalidades legais às quais a Administração Pública está vinculada, o não recolhimento pelo contribuinte – leia-se: não pagamento – da quantia correspondente ao tributo incidirá na conduta tipificada como criminosa pelo artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

²³CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário : fundamentos jurídicos da incidência**, 9. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2012. E-book: 85/89%

²⁴ ANDREAS, Andreas. *Op. cit* Pág 82-83.

²⁵STF. RE : 100.249/SP, Relator: Min. Oscar Correa, Relator p/ Acórdão: Min. Néri da Silveira. Tribunal Pleno. Julgado em 02/12/1987, DJ 01-07-1988 PP-16903.

²⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Op. cit* Pág. 51-52.

Entretanto, existem figuras tributárias cujas datas do pagamento já estão definidas por Lei, como é o caso de alguns municípios na cobrança de IPTU, ou, até mesmo, que a norma tributária obrigue o pagamento independentemente da constituição do crédito, restando impelido o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo quando concretizada a subsunção do fato impositivo à norma.²⁷ Estas circunstâncias modificam a prática comum, pois desvinculam da atividade administrativa o dever de recolhimento do valor do tributo aos cofres públicos pelo contribuinte, ocasião em que deverá o contribuinte recolher o tributo independente da atividade pública. Cabe destacar que não significa que não haverá uma atividade administrativa vinculada, e sim que o pagamento independe dela. Em tais situações, a autoridade fiscal apurará o fato impositivo após o pagamento, averiguando se o pagamento foi feito corretamente.

Ademais, existem modalidades de lançamento em que o próprio sujeito passivo declara o valor que considera devido, o qual será apurado pelo fisco em momento posterior. Nesses, o contribuinte estima um valor devido segundo seus cálculos.

Mas qual será o valor do tributo? Ele será aquele correspondente ao critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT. A RMIT tem como autor criador Paulo de Barros Carvalho, que se utilizou grandemente dos ensinamentos de Geraldo Ataliba quanto à hipótese de incidência tributária para sua construção. Ela é um modelo criado pelos juristas para apuração da incidência tributária, servindo de instrumento de análise do fato impositivo diante da norma, dividindo-se em dois momentos. Explica Ataliba que o primeiro é denominado de antecedente, composto pelos critérios material, temporal e espacial, que, resumidamente, definem sobre qual conduta haverá incidência tributária, em qual momento no tempo e em qual lugar. Preenchidos todos os requisitos do antecedente, passa-se a uma segunda análise, chamada de consequente, que possui dois critérios: os sujeitos e o quantitativo (esse último é chamado de base impositiva por Ataliba, mas utilizaremos a nomenclatura de Paulo de Barros). O critério dos sujeitos determina quem deve receber o tributo e quem deverá pagar – tema que será melhor tratado em momento oportuno nesse trabalho, enquanto o quantitativo é aquele que determina qual valor em pecúnia que deverá ser destinado ao sujeito ativo da obrigação tributária.²⁸

O valor devido deverá assumir a feição legal, segundo Paulo de Barros, o critério quantitativo se revestirá por duas formas: base de cálculo – que averigua o fato – e a alíquota – que determina uma porcentagem incidente sobre a extensão do fato. Para o autor, não é possível

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12ª Ed. rev. e ampl. São Paulo : Saraiva. 2006. Pág 335-336

²⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 17ª Triagem. São Paulo : Malheiros. 2008.

delimitar um valor fixo do tributo, como ocorre nos tributos do tipo taxa, pois ofenderia a constituição.²⁹ Leandro Amaral se opõe a essa compreensão, defendendo a constitucionalidade dessa fixação quantitativa.³⁰

Entender como se dá a constituição do tributo tem grande valor, tanto na seara tributária quanto na penal, pois permite uma compreensão acurada do cotidiano e expõe quais os processos administrativos necessários para que o Ministério Público possa realizar a denúncia quando considerar existente o fato delitivo. Será pela utilização de todos os critérios da RMIT que o órgão fiscal identificará se o tributo declarado e pago está conforme a lei obriga, requisitos que uma vez não aplicados corretamente poderão ensejar a conduta delitiva. Portanto, o tipo penal tributário se vincula estritamente com a atividade administrativa. Por exemplo, será através do critério quantitativo que se identificará o pagamento parcial do débito, também chamado de pagamento *a menor*, que importará na conduta delitiva, pois haverá, ainda, uma parcela da dívida não repassada aos cofres públicos – sendo necessário o preenchimento das demais elementares do tipo penal.

Por todo o exposto, compreende-se que o tipo penal se apega à definição de tributo com base no artigo 3º do CTN, acrescentando-se a característica de ingresso ao patrimônio público em forma de receita, tributo este que condicionará o pagamento às modalidades de lançamento tributário. Isso porque, naquelas modalidades em que o pagamento depende de uma atividade administrativa definidora do prazo de vencimento da obrigação, o tipo penal tem como condição o vencimento desta e se subordina ao valor discriminado pela autoridade fiscal como a quantia correspondente ao tributo devido. Contudo, quando o tributo impõe o pagamento independentemente da atividade administrativa ou quando o próprio contribuinte declara o valor devido, a conduta criminosa se qualifica desde o momento em que o autor não recolhe no prazo devido, intencionalmente, o valor do tributo, ou quando recolhe a menor, pois nessa permanece a circunstância de que há um valor não recolhido aos cofres públicos em momento correto. Tais aspectos não são taxativos, devendo estar presentes os demais elementos do tipo, que serão melhor expostos no capítulo seguinte.

2.3.2. A expressão *descontado ou cobrado* e sua relação com o *sujeito passivo da obrigação tributária*

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit* E-book 67%

³⁰ AMARO, Luciano. *Op. cit* pág. 246-247

Na elementar do tipo penal, descrito como o ato de *cobrar* ou *descontar* na qualidade de *sujeito passivo*, reside o maior debate da norma, pois é dela que emergem posicionamentos divergentes quanto à delimitação do fato criminoso, especialmente quanto à expressão *cobrado*. As expressões *descontado* e *cobrado* se direcionam para aspectos do direito tributário e financeiro, relacionando-se, ambas, com o sujeito passivo da obrigação.

Luciano Amaro afirma que o sujeito passivo é quem tem o dever de repassar ao fisco a quantia correspondente ao tributo. Nesse sentido, não haverá necessariamente uma obrigação de repasse ao fisco para quem realiza o fato imponible. Portanto, pode se obrigar um terceiro distinto daquele que praticou o fato imponible a recolher o tributo aos cofres públicos. Em verdade, quem paga o tributo e tem seu patrimônio reduzido é aquele que pratica o fato imponible, preenchendo todos os critérios da RMIT, porém, existem hipóteses em não há vínculo obrigatório para que ele repasse a quantia devida ao fisco. Essa possibilidade de dissociação entre quem realiza a conduta prescrita na norma – o fato imponible – e quem repassa ao fisco está expressa no CTN, em seu artigo 121.³¹

Contudo, o dispositivo estabelece balizas para vincular o terceiro ao pagamento tributário, que é a seu contato indireto com o fato imponible. O autor denomina esta situação de *substituição tributária* enquanto atribui nomenclatura de *responsável tributário* ao terceiro que tem o dever de repassar o tributo ao fisco.³²

Concorda com o posicionamento Paulo de Barros Carvalho, e explica que nesses casos o sujeito passivo não será denominado de contribuinte, pois, para tanto, seria necessário que ele praticasse o fato imponible e fosse encarregado de repassar o tributo ao fisco, concomitantemente. Caso o dever de repasse surja sem que o obrigado tenha praticado o fato imponible, ele será nominado como *responsável*, e não contribuinte. Portanto, a sua definição de contribuinte é aquela em que o indivíduo que repassa ao fisco a quantia devida se confunde com a pessoa que pratica o fato imponible. O autor destaca que atualmente existem diversas formas de responsabilidade tributária e, dentre elas, aquelas denominadas de *para frente*, *para trás* e *por retenção*,³³ em que o sujeito passivo assume o papel de substituto tributário.

³¹ CTN. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

³² AMARO, Luciano. *Op. cit* Pág. 312-313.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit* E-book 65%.

Nesse momento do trabalho a figura da retenção ganha destaque, pois nela recai a análise da expressão *descontado* do tipo penal. Existem diversos tributos em que a retenção é presente, por exemplo, a Contribuição Social incidente sobre a folha de salário dos empregados e o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF.

Julia de Menezes Nogueira, em estudo sobre o IRRF, explica que a figura clássica dessa relação tributária se dá no negócio privado estabelecido entre quem efetivamente pratica a conduta prevista na hipótese normativa – que é auferir renda – e o responsável tributário, que é quem paga a renda – definido pelo legislador como competente para recolher a quantia. Explanada a figura do IRRF, a autora detalha que a norma que atribui a responsabilidade à fonte da renda – o pagador – se conecta com outra norma, que o autoriza a reter da quantia paga, a título de renda, o valor do tributo. Isso porque, caso assim não o fosse, o retentor é que teria o próprio patrimônio reduzido sem que tivesse praticado o fato imponível, que tem como critério material, repita-se, *auferir renda*.

Assim, o responsável está obrigado a pagar o valor do tributo, bem como está concomitantemente autorizado a reter a importância correspondente no momento do pagamento da verba pactuada entre ambos. Caso não retenha, o dever de pagamento se mantém.³⁴

É importante destacar que o valor do tributo retido não pertence à fonte retentora, e sim àquele que praticou o fato imponível. A opção da figura da retenção pelo legislador se deve pela facilidade que tem na concentração da fiscalização na própria fonte, que muitas vezes são empresas, sendo irrelevante a análise de quem efetivamente arca com o ônus financeiro. Ônus financeiro é compreendido como a situação em que alguém efetivamente paga o tributo na cadeia comercial ou negocial, ou seja, quem paga ao final o valor correspondente ao encargo tributário, independentemente se é contribuinte ou substituto na seara tributária, podendo, até mesmo, não ter qualquer relação com esta área do direito, mas, tão somente, com a cadeia negocial. Por isso, o ônus financeiro não é relevante para o direito tributário, pois este último se limita a extrair a interpretação de quem o legislador imputou como sujeito passivo e se ele tem vinculação indireta com o fato imponível, nada mais.

Logo, o sujeito passivo da obrigação tributária que assume a posição de retentor efetivamente desconta o valor do tributo da relação negocial no momento do pagamento, obrigando-se por lei a repassar a quantia aos cofres públicos, em momento devido. Nesse sentido, a expressão *descontada*, presente no tipo penal ora trabalhado, refere-se a estas situações tributárias, porquanto a quantia não pertence ao retentor.

³⁴ NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto sobre a Renda na fonte**. São Paulo : Quarter Lantin, 2007. Pág. 181.

José Alvez Paulino afirma que a figura do tipo penal prevista no artigo 2º, inciso II do Lei nº 8.137/90 se refere à substituição tributária. Apesar de não especificar se todas as figuras de substituição tributária se aplicam ao crime, ele destaca que a retenção é um dos casos em que haverá imputação penal, sequer cogitando qualquer outra possibilidade de interpretação normativa, tanto para elementar *descontada* como para a *cobrada*.³⁵

De igual maneira, Eisele desconsidera outro modo de interpretação para o tipo penal, adotando categoricamente como premissa básica da norma aquela conduta destinada às relações tributárias que resultam em inadimplemento fiscal pelo não repasse do valor do tributo pelo retentor.³⁶ Em obra específica o autor explica que a comparação do artigo 2º, inciso II, e a apropriação indébita prevista no artigo 168, do Código Penal – CP existe, mas destaca que, no segundo, o objeto é recebido licitamente, enquanto no primeiro a recepção do objeto sequer perpassa pelo patrimônio de quem realiza o *fato imponible*. Para ele, essa comparação seria devida somente aos tributos *indiretos* – que será melhor explicado abaixo, porque nos tributos *diretos* inexistira recepção de coisa alheia, esta última que é elementar do tipo penal previsto no artigo 168 do CP³⁷.

Acresço ao seu posicionamento que a apropriação indébita tutela o patrimônio da pessoa, do particular – podendo assumir o Estado a figura de vítima; enquanto no dispositivo penal-tributário, como demonstrado em subcapítulo anterior, a norma tutela bem coletivo. Apesar da diferença exposta, ambos entendimentos se identificam em um ponto, ratificando o já conhecido termo *apropriação indébita tributária*, qual seja: o recebimento ou detenção do objeto apropriado ocorre por meio lícito e, após, o agente dolosamente se apropria de algo sem intenção de devolver, transformando uma situação jurídica lícita em ilícita. Opta-se nesse trabalho pelo mantimento da terminologia adotada inicialmente, pois auxilia na compreensão do leitor, especialmente aqueles que não tenham contato com a área.

Hugo de Brito Machado também se posiciona no sentido de que a norma penal se direciona para os tributos em que há retenção, pois, para ele, tanto a expressão *descontada* como a expressão *cobrada* se balizam por normas jurídicas tributárias, e não por fatores econômicos quaisquer.³⁸

³⁵ PAULINO, José Alvez. *Op. cit.*, pág. 67.

³⁶ EISELE, Andreas. **Crítica ao direito penal tributário brasileiro**, 1ª Ed. Blumenau : Acadêmica. 2007. Pág. 43.

³⁷ BRASIL. Decreto-Lei 2.848 de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Rio de Janeiro. RJ. Art. 168 - Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo – Atlas. 2008. Pág. 389.

Sua defesa é uma contraposição ao posicionamento de Pedro Roberto Decomain, que afirma a intenção do legislador no sentido de utilizar a expressão *cobrados* para direcionar o tipo penal à relação econômica em que se repassa a terceiro o ônus financeiro do tributo, e não somente às figuras tributárias de *substituição*, portanto, não se utilizando apenas do direito tributário para interpretar a norma, como também do direito financeiro.³⁹ O autor é conciso e tem base respeitável, mas antes do aprofundamento acerca de seu posicionamento, é necessário esclarecer como a ciência do direito financeiro estuda os ônus financeiros nas relações tributárias.

Dentre as classificações existentes, o direito financeiro e as ciências das finanças têm uma que rotula os tributos com fundamento na sua forma de percepção, que se divide em tributos diretos e indiretos. Os diretos são aqueles em que o sujeito passivo da obrigação tributária é quem tem o ônus financeiro de pagar o tributo, não transferindo o encargo do pagamento a outrem, considerando-o como contribuinte de fato e de direito. Por sua vez, os tributos indiretos são aqueles em que o sujeito passivo repassa o ônus financeiro para um terceiro, classificando o sujeito passivo como contribuinte de direito, enquanto quem assume o encargo – o terceiro – é nomeado de contribuinte de fato.⁴⁰

A compreensão desses aspectos pode ser vislumbrada com dois exemplos, iniciando-se com o tributo indireto.

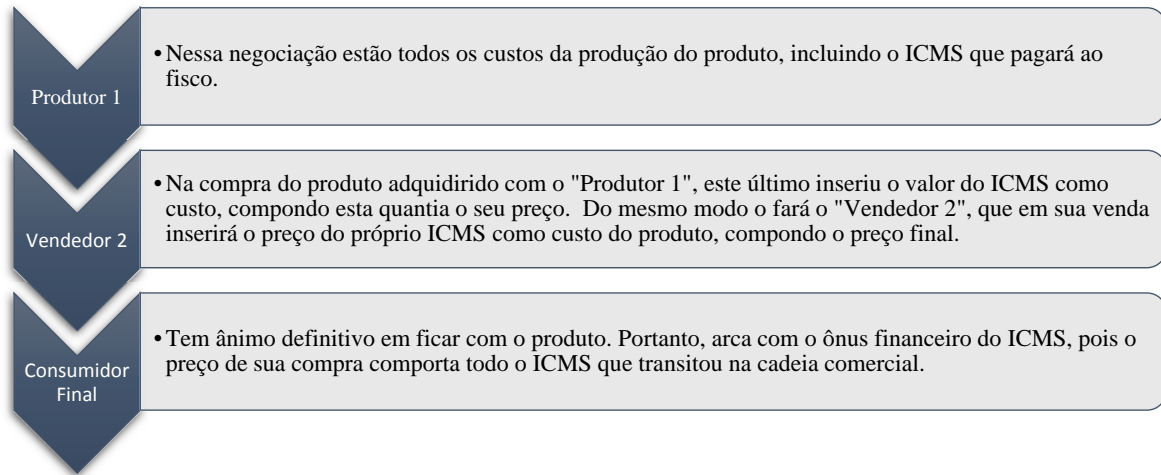
O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços – ICMS incide sobre a circulação jurídica de mercadorias, ou seja, pela negociação que operacionalize essa movimentação. Nesse sentido, o ICMS utiliza em seu critério *quantitativo* da RMIT o valor da transação como base de cálculo, recaindo sobre ela uma alíquota, cujo resultado final será o *quantum* correspondente de ICMS. Quem repassará o valor do tributo ao fisco é o vendedor – que é contribuinte, mas quem efetivamente o paga na relação comercial é o comprador, que poderá ser o consumidor final. Isso porque está presente a finalidade de lucratividade nas relações negociais, cujo preço do produto comporta em si todos os seus custos, acrescido de um *quantum* que representa o lucro e, dentre todos os custos, está o valor do tributo.

O consumidor final, na cadeia do ICMS, é aquele que toma para si o produto sem o revender – caso contrário, haveria nova incidência de ICMS. Portanto, arca com todos os custos

³⁹ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2ª Edição. Florianópolis : Obra Jurídica. 1997, pág. 95.

⁴⁰ CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, 7ª Ed. São Paulo : Saraiva Educação. 2018; E-book.

do produto na sua cadeia de produção, pagando integralmente a pecúnia correspondente ao tributo. O esquema abaixo demonstra esta situação:



Diversamente do ICMS, o Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU tem como critério material da RMIT a propriedade, posse ou domínio útil de bem imóvel. Nessa relação entre Estado e contribuinte, que será qualquer pessoa que tenha tais poderes sobre o bem imóvel, não há como repassar o ônus financeiro a outrem.

No ICMS, a figura do vendedor é chamada pelo direito financeiro de contribuinte de direito, pois repassa o tributo ao fisco, enquanto o comprador é o contribuinte de fato, porquanto paga o tributo, qualificando o ICMS como tributo indireto. Por sua vez, no IPTU não há esse repasse, posto que quem paga o fisco é a pessoa que efetivamente assume o ônus financeiro, o que qualifica o IPTU como tributo direto.

Importante ressaltar a diferença entre a classificação dos tributos da ciência das finanças e a definição do *substituto tributário* para o direito tributário. O primeiro estuda, tão somente, quem na cadeia comercial paga efetivamente o tributo pela inserção do seu valor no preço da mercadoria em determinada relação negocial, não conversando com as normas de direito tributário quando classifica os contribuintes entre de fato e de direito.

A área tributária, por sua vez, não trata em nenhum momento do contribuinte de fato porque não analisa a cadeia negocial, e sim o fato imponível e a norma tributária que definirá seu sujeito passivo e, vislumbrando-se a subsunção, identifica se quem agiu conforme prescrito no dispositivo legal será a mesma pessoa quem repassará o valor ao fisco – classificando-os em *substituto tributário* ou *contribuinte*. Para o direito tributário sequer é considerado como contribuinte o consumidor final. Portanto, os objetos estudados por ambas as áreas divergem

substancialmente, uma vez que uma estuda a relação comercial/negocial, enquanto a outra apenas se debruça sobre o fato imponível e sua relação com a norma que define o sujeito passivo. Mas, inegavelmente, as áreas se cruzam em alguns momentos. ou *contribuinte*. Para o direito tributário sequer é considerado como contribuinte o consumidor final. Portanto, os objetos estudados por ambas as áreas divergem substancialmente, uma vez que uma estuda a relação comercial/negocial, enquanto a outra apenas se debruça sobre o fato imponível e sua relação com a norma que define o sujeito passivo. Mas, inegavelmente, as áreas se cruzam em alguns momentos.

Assim sendo, quando a referibilidade for a *substituição* por intermédio de seus tipos *para trás, para frente* ou por retenção, invoca-se a área tributária, enquanto quando for tributos *diretos e indiretos* ou *contribuinte de fato e de direito*, evoca-se a área financeira.

Dacomain reconhece que no cenário nacional seu posicionamento é minoritário, uma vez que os demais juristas não concordam que a imputação penal da conduta tipificada como *apropriação indébita tributária* seja possível quando o tributo for próprio – para isso ele cita em sua obra mais de 20 autores contrários. Seu fundamento lapidar é que não se trata de punir o mero inadimplemento tributário, e sim de aplicar a lei penal em uma conduta na qual o contribuinte de direito cobrou de um terceiro – o consumidor final – o *quantum* correspondente ao valor do ICMS por meio da inserção desse valor no preço do produto comercializado, com intenção de fazê-lo.⁴¹

É possível reconhecer que essa compreensão se dá, em especial, porque ele não se restringe à seara tributária para interpretar os elementos do tipo penal, como fazem os demais autores, colhendo compreensões do direito financeiro e da ciência das finanças. Apesar de este aspecto não restar esclarecido na doutrina e na jurisprudência, neste trabalho se fará a diferenciação entre a *corrente tributária*, majoritária, e a *corrente financeira*, uma vez que cada ramo estuda o tributo de determinado modo, aspecto de estudo diferenciado que impacta o crime em comento.

Continuamente, Eisele reconhece a possibilidade de interpretação pelo viés do direito financeiro da expressão *cobrados*, prescrita no tipo penal, mas, ainda assim, conclui diversamente de Dacomain. Inicialmente, o autor expõe e dissocia as possíveis interpretações incidentes sobre as relações tributária e financeira acerca do ICMS e conclui do mesmo modo que Dacomain, quando se utiliza do direito financeiro, mas conforme os demais autores, quando

⁴¹ DACOMAIN, Pedro Roberto. *Op. cit.* Págs. 94-95.

sob enfoque tributário.⁴² Para ele, o direito penal pode se fundamentar nas diversas áreas do direito para definir a área de incidência da norma penal.⁴³

Porém, diverge de Dacomain por dois motivos. O primeiro é que o não é possível cobrar o tributo do consumidor final, pois o tributo só existe através de uma atividade administrativa que está plenamente vinculada e é regida pelas normas de direito público. Nesse sentido, o que está estabelecido entre o consumidor final e o contribuinte de direito é preço e, portanto, rege-se esta relação pelo regime de direito privado. Em um segundo momento, defende que se o contribuinte declara ao fisco o ICMS devido e não pago, não seria possível identificar seu dolo na intenção de não recolher o tributo devido. Deste modo, inexistindo a modalidade culposa para este tipo penal, que é aquela em que o agente comete o resultado lesivo sem intenção de cometê-lo, revestindo-se por imprudência, imperícia ou negligência, inexistirá crime.

Tal circunstância se dá porque o artigo 18, inciso II, parágrafo único, do Código Penal, determina que as hipóteses de punição na modalidade culposa incidem apenas nos crimes que preverem expressamente esta possibilidade – o que não acontece na Lei nº 8.137/90 em nenhuma hipótese dos crimes tributários. Por isso, somente nos atos em que o agente comete intencionalmente o ato lesivo é que será passível de punição, e desde que por intermédio da conduta prescrita na norma. Nesse sentido, não seria possível tipificar sua conduta como *apropriação indébita tributária*, o que não significa dizer que caso não declare o valor devido inexistirá punição, pois sua conduta seria fraudulenta, aplicando-se as penas previstas no artigo 1º da Lei.⁴⁴

O posicionamento de que é possível extrair das ciências das finanças as interpretações dos tipos penais tributários diverge da estrutura da Lei nº8.137/90, que separa os tipos penais econômicos dos tipos penais tributários. Demonstra este aspecto o tratamento especial adotado pelo legislador a estes segundos. Tal dissociação foi identificada na própria carta enviada ao Congresso Nacional para expor os motivos do, até então, projeto de lei que, posteriormente, transformou-se na Lei nº 8.137/90.

Nada obstante, há força no posicionamento de Eisele e de Dacomain, porquanto é cediço que as ciências das finanças e o próprio direito financeiro e econômico englobam o direito tributário. Ademais, o direito tributário é direito de sobreposição e usufrui de recursos de outras áreas do direito para definir alguns elementos constantes em si. Isso é o que dispõe o

⁴² EISELE, Andreas. *Op. cit.* Págs. 101-109.

⁴³ EISELE, Andreas. *Op. cit* Págs. 84-85.

⁴⁴ EISELE, Andreas. *Op. cit* Págs. 101-109.

artigo 110 do CTN, que impede esta área de “alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado”. Deste modo, conceitos como propriedade, posse, atividade e etc. são extraídos de outros ramos e utilizados pelo direito tributário, o que dá ênfase ao posicionamento de Dacomain⁴⁵.

Ademais, existem autores que aceitam a imputação limitada do tipo penal ora tratado quanto ao ICMS.⁴⁶ Estes casos são aqueles chamados de substituição tributária *para frente* ou *para trás*, que, linhas acima, citando-se Paulo Barros de Carvalho, foi destacado como uma das modalidades de substituição. Primeiramente, é necessário explicar como é a estrutura do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços Substituição Tributária – ICMS-ST.

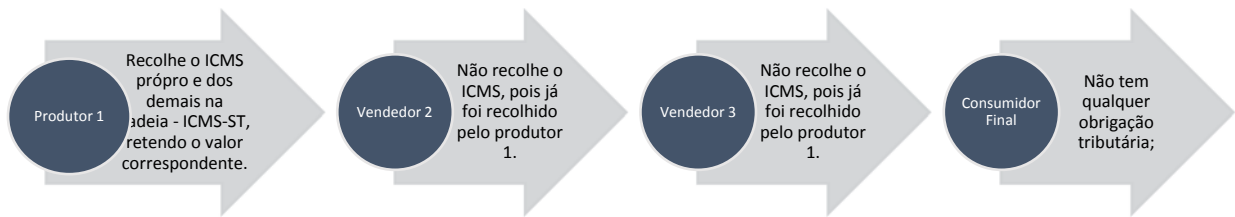
Conforme já foi exposto, o ICMS incide sobre cada operação comercial, em que há a alternância jurídica da circulação de mercadoria. Em cada negociação haverá o suporte fático da norma apto à incidência do tributo, em que o vendedor deverá recolher aos cofres públicos a quantia correspondente ao tributo, utilizando-se como base de cálculo o valor da operação.

Porém, no caso do ICMS substituição tributária *para frente* ou *para trás*, abreviado para ICMS-ST, o dever de recolhimento não se dá em cada operação, mas com base na projeção e presunção da cadeia comercial em que deva incidir o ICMS. Essa projeção é feita pelo legislador, ou a quem ele tenha conferido poder para tanto.

O ICMS-ST incumbe a apenas uma pessoa o pagamento integral de todo o ICMS da cadeia comercial, ainda que ele não tenha praticado todos os fatos imponíveis. No caso do ICMS-ST *para frente*, o primeiro sujeito na cadeia comercial tem uma projeção do quanto deverá pagar de ICMS e recolhe toda a verba presumida com base na lei, retendo o ICMS e incorporando este custo no preço do produto. Assim, as operações subsequentes da cadeia não pagam ICMS, porquanto o primeiro já o fez e cobrará os demais na forma de preço. O esquema abaixo deixa clara esta relação:

⁴⁵ DACOMAIN, Pedro Roberto. *Op. cit.*

⁴⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo : Atlas. 1995. Págs. 114-115.



O ICMS-ST *para trás* respeita o mesmo sistema. Contudo, ao invés do “produtor 1” recolher o tributo, será o “vendedor 3” quem o fará, pois o direito tributário atribui esta competência a ele, caracterizando-o como sujeito passivo da obrigação.

Andrade Filho afirma que a expressão *cobrar da apropriação indébita tributária* é devida, somente, no caso de ICMS-ST. O autor não deixa claro se ambas as modalidades estão incluídas em sua compreensão, contudo, pela ótica que expõe em sua obra, pode se afirmar que contempla apenas o ICMS-ST *para frente*, pois seu posicionamento é voltado à interpretação de que a imputação penal sobre o ICMS próprio é inconstitucional porque seria um meio de executar a prisão civil por dívida.

Deste modo, pelo fato do ICMS-ST *para trás* cobrar do consumidor final todo o ICMS da cadeia sob a forma de preço, os argumentos que são utilizados para declarar inconstitucional a interpretação de que o inadimplemento de ICMS próprio é uma forma de prisão civil por dívida também se aplicarão ao ICMS-ST *para trás*, uma vez que o elemento principal da conduta que criminaliza o não recolhimento das referidas exações é idêntico.

Adversamente, no ICMS-ST *para frente*, o ICMS que seria devido em cada operação é concentrado em apenas uma pessoa, não alterando o aspecto de que caso assim não o faça os demais devem recolher o tributo. Deste modo, na situação do primeiro da cadeia reter o valor do tributo, mas não repassá-lo ao fisco, seria preenchido o elemento do tipo penal tributário, porquanto reteve o valor efetivamente compreendido como tributo e o cobrou na negociação com seu comprador, ainda que na figura de preço, configurando-se a apropriação indevida do tributo que, em verdade, pertence aos demais sujeitos da cadeia comercial.

Nesse caso, ao contrário da elementar *descontado*, o retentor teria, em um primeiro momento, o próprio patrimônio reduzido, pagando o tributo de terceiros e cobrando-os, posteriormente, na forma de preço, o que faria restituir o patrimônio anteriormente diminuído em decorrência do pagamento dos demais sujeitos da cadeia comercial.

Em contraposição, Eisele não considera como possível a *apropriação indébita tributária* no ICMS-ST *pra frente* porque a base de cálculo se utiliza de valor presumido do tributo e, assim sendo, não é possível identificar o dolo do contribuinte no recolhimento do ICMS-ST a menor, pois seguirá a base presumida imposta pelo próprio legislador. A descoberta do *quantum* devido só será possível em evento futuro e incerto, que depende da efetiva realização da cadeia negocial – que muitas vezes pode não ocorrer e, por lógica, não é possível o contribuinte saber se o fato futuro ocorrerá efetivamente.⁴⁷

Apesar de todas essas considerações, é minoritária a corrente de que o não pagamento dos tributos indiretos que não possuem a figura do retentor – própria do direito tributário – incide sobre a conduta tipificada como *apropriação indébita tributária*. Autores como Andrea Eisele, Hugo de Brito e José Alves Paulino, Hugo de Brito Machado e Edmar Oliveira Andrade Filho, são claros quanto a este posicionamento. Paulino, por exemplo, não se dá ao trabalho de contrapor a corrente minoritária e Andrade Filho só considera como possível interpretar o ICMS-ST como passível de punição por causa da figura do retentor, pois em casos diversos a punição seria pelo mero inadimplemento fiscal. A maior parte da doutrina segue a compreensão deste autor.

Antes todo o exposto, colhe-se que a doutrina imputa criminosa a conduta de quem, na qualidade de *substituto tributário*, pratica a elementar penal de *descontar* do patrimônio de terceiro valor correspondente ao tributo devido e não repassa ao fisco, sendo que este terceiro praticará o *fato imponível*. Por sua vez, a elementar *cobrado* se destinaria aos tributos em que o retentor teria o próprio patrimônio reduzido para pagar tributos de terceiros para, posteriormente, cobrá-los na forma de preço embutido na negociação. Apesar disso, há uma corrente minoritária, movida por Decomain,⁴⁸ fundamentada no direito financeiro e na ciência das finanças, que considera como conduta típica aquela em que o ônus financeiro é passado ao contribuinte de fato.

Ainda que diversos autores se posicionem no sentido de que este tipo penal incida apenas quando o inadimplemento ocorre por intermédio do *substituto tributário*, muitas vezes a jurisprudência pode divergir; portanto, para compreensão expansiva do tema, é necessário entender como a interpretação que imprime a estas situações, especialmente na região sul, pois nela esse debate ganha maior ênfase.

2.4. A *apropriação indébita tributária* para os tribunais

⁴⁷ EISELE, Andreas. *Op. cit* Pág. 108.

⁴⁸ DACOMAIN, Pedro Roberto. *Op. cit.*

A competência para julgar os crimes contra a ordem tributária pode ser da justiça estadual ou federal. Em âmbito federal, a competência tem fundamento na relação do crime com a União, uma vez que o ente federativo tem poder de legislar e fiscalizar o pagamento de diversos tributos, como o IRRF, a contribuição do programa de integração social – PIS e a contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS. Excetuados estes casos, nos quais a União está vinculada aos tributos não pagos, a competência será da justiça estadual que, inclusive, tem gerência no julgamento dos crimes em que um dos sujeitos da relação tributária é a entidade municipal. Nesse sentido, o objeto da análise será como o Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4 e o Tribunal de Justiça de Santa Catarina – TJSC analisam a *apropriação indébita tributária*, bem como o Superior Tribunal de Justiça – STJ, restando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF para subcapítulo posterior.

Primeiramente, tome-se o TRF4, tribunal no qual se observa a predominância da tese majoritariamente adotada pela doutrina. Nesse sentido, a tipificação do crime se baliza por interpretações estritas do direito tributário, em que o não pagamento incidirá como uma conduta criminosa quando o sujeito passivo assumir a figura de retentor, vulgo, substituto tributário.

Em maioria, as denúncias recebidas e julgadas com fundamento no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90 têm como relação tributária o IRRF; pelos motivos expostos anteriormente nesse trabalho. Ou seja, o não repasse do valor descontado do contribuinte de fato configura crime para o tribunal, uma vez que o patrimônio deste foi reduzido em função da obrigação tributária, mas o adimplemento não ocorreu.

Contudo, os demais elementos do tipo não têm qualquer tratamento especial, como, por exemplo, o não pagamento na data prevista ou a necessidade de fraude como elementar do tipo. Em verdade, os julgados se limitam à referência destas circunstâncias e suas elementares, sem qualquer análise aprofundada sobre elas.

Ademais, identifica-se a não adoção da interpretação do direito financeiro no tocante às expressões *cobrados* e *descontados*, contidas no tipo penal, e sim a interpretação tributária. Em decisão singela, de relatoria do desembargador João Pedro Gebran Neto, todos os aspectos destacados podem ser observados:

PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. ART. 2º, INC. II, DA LEI Nº 8.137/90. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADOS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. DIFICULDADES FINANCEIRAS COMPROVADAS. ABSOLVIÇÃO.
Omissis...

O crime de apropriação indébita tributária, tipificado no art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, à semelhança do que ocorre com o delito do art. 168-A do Código Penal, restará configurado nas hipóteses em que não for recolhido o tributo descontado por quem tem a obrigação tributária de recolhê-lo.

Tratando-se de imposto de renda retido na fonte (IRRF), a fonte pagadora, na qualidade de substituto tributário, retém uma parcela do rendimento pago e, a partir disso, passa a ter o dever de recolhê-la em favor da União. Efetuado o desconto sem a destinação devida, o crime se consuma, sendo o sujeito ativo do delito, assim, o responsável tributário por este pagamento.

Nesse contexto, trata-se de crime formal, cuja consumação se dá com o vencimento do prazo para recolhimento do tributo descontado.

Diferentemente do que ocorre com as condutas tipificadas no art. 1º da Lei nº 8.137/90, não se exige o emprego de meio fraudulento. Neste aspecto, cito excerto doutrinário a respeito da distinção entre a sonegação fiscal (art. 1º) e a apropriação indébita tributária (art. 2º):

A apropriação indébita distingue-se da sonegação porque não requer a fraude. Ao contrário da sonegação, 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. (BALTAZAR JR., José Paulo. Crimes Federais. 8 Ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012).

Assim, considerando que o agir ilícito consistiu, supostamente, na ausência de repasse do valor do imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado entre janeiro a dezembro de 2013, a conduta amolda-se ao art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.⁴⁹

Esses elementos se repetem em diversos julgados⁵⁰. Dentre eles está o de nº 5049750-87.2017.4.04.7000, que acresce a desnecessidade de dolo específico em se apropriar ou agir nesse sentido, bastando o dolo genérico de não recolher o tributo.⁵¹

Nos acórdãos estudados que tratam especificamente do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, não há menção quanto à não criminalização do mero inadimplemento fiscal, que é o fundamento que se sobressalta na corrente majoritária da doutrina. Entretanto, ao julgar os crimes previstos no artigo 1º, da Lei nº 8.137/90, e os crimes de apropriação indébita previdenciária, esse posicionamento se manifesta em diversas decisões do tribunal.⁵²

Portanto, há um direcionamento nas decisões do TRF4 em não imputar como criminosos os tipos penais tributários quando o não cumprimento de suas obrigações se der por mero inadimplemento. Por outro lado, nas condutas em que há substituição tributária, as decisões são no sentido de criminalizar, pois o não pagamento influiria em apropriação de patrimônio do substituído e que deveria ser repassado ao fisco, bem como é desnecessário o

⁴⁹ TRF4, Apelação Criminal : ACR 5003124-10.2017.4.04.7000, OITAVA TURMA, Relator João Pedro Gebran Neto, juntado aos autos em 28/09/2018.

⁵⁰ Cita-se como exemplo os acórdãos proferidos em: HC nº 2006.04.00.028007-2, SER nº 2008.70.00.014616-0 e ACR nº 2007.70.00.008845-3.

⁵¹ TRF4, Apelação Criminal : ACR 5049750-87.2017.4.04.7000, OITAVA TURMA, Relator Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, juntado aos autos em 28/08/2019.

⁵² Cita-se como exemplo os acórdãos proferidos em: ACR 5006193-68.2013.4.04.7201, ACR 5010708-06.2014.4.04.7107, HC 5029783-70.2018.4.04.0000 e AG 0004720-36.2015.4.04.0000.

dolo específico em não pagar o tributo e de se apropriar dessa quantia, bastando a mera vontade de não efetuar o pagamento.

O TJSC tem posicionamento diferente. Sobressai em seus julgados a figura do ICMS pela criminalização da *apropriação indébita tributária*, em que é adotada a interpretação do direito financeiro, ou seja, a corrente minoritária para a doutrina. Portanto, é rechaçada a alegação de mero *inadimplemento fiscal* como fundamento de atipicidade da conduta, porquanto a figura de ICMS seria uma espécie de apropriação indevida, utilizando termos do direito financeiro e do direito tributário para o delimitar.⁵³

Dentre os julgados mais recentes, o voto nele contido faz especificamente a divisão entre o contribuinte de fato e de direito da seara financeira, conforme exposto no subcapítulo anterior. Cumpre destacar que na interpretação do tribunal a figura do contribuinte de direito é meramente a de arrecadar tributos ao Estado, intermediando a relação entre este e o contribuinte de fato. Esta interpretação levaria à caracterização de que o contribuinte de direito retém o valor devido ao fisco. Tal aspecto é esclarecido no julgamento do HC nº 4016475-56.2019.8.24.0000, de relatoria do Desembargador Leopoldo Augusto Brüggeman, que em seu voto expôs o seguinte:

HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS (ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990). PRETENDIDO TRANCAMENTO DAS AÇÕES PENAIS. IMPOSSIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO VISLUMBRADO DE PLANO.

omissis

O delito “trata das modalidades de tributos denominados indiretos, ou seja, aqueles em que o ônus financeiro da operação não é suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária, denominado contribuinte de direito (que na realidade é o único contribuinte legalmente estabelecido), mas, sim, repassado a terceiro, denominado 'contribuinte de fato'” (EISELE, Andreas, Crimes contra a ordem tributária, Dialética, 1998, p. 165).

Isso significa que o ICMS incidente sobre operações próprias é imposto indireto, isto é, o encargo tributário é suportado e pago antecipadamente por terceira pessoa, consumidor final, sendo o comerciante, na hipótese a ora paciente, mero arrecadador e depositante dos valores pertencentes ao Fisco. Ou seja, quem efetivamente paga o imposto é o adquirente da mercadoria. Repita-se, a paciente somente arrecada os valores em nome do Estado, os retém pelo prazo determinado em lei, para, posteriormente, repassá-los ao Erário.

A conduta a ser punida, portanto, é a apropriação indébita, consistente na recusa ao cumprimento de obrigação definida em lei – não recolhimento de tributo –, diga-se, de cunho eminentemente penal.⁵⁴

⁵³ TJSC, Apelação Criminal : ACR 0005369-18.2013.8.24.0020, de Criciúma, rel. Des. Luiz Neri Oliveira de Souza, Quinta Câmara Criminal, j. 13-06-2019.

⁵⁴ TJSC, Habeas Corpus : HC n. 4016475-56.2019.8.24.0000, de Balneário Camboriú, rel. Des. Leopoldo Augusto Brüggemann, Terceira Câmara Criminal, j. 30-07-2019.

O posicionamento é exposto diversas vezes em outros julgados⁵⁵, e, quanto ao dolo genérico, coaduna com o posicionamento adotado pelo TRF4, no sentido de que é desnecessário o dolo específico para caracterização do tipo penal. Por tal situação é que não se aplica a tese de que a declaração do tributo é prova de inexistência de dolo em se apropriar daquela quantia, posicionamento que é defendido por Eisele e acima exposto, uma vez que o dolo genérico se direciona, tão somente, ao não pagamento do tributo, e o dolo específico na apropriação.

Entretanto, a interpretação de como se deve dar a análise da apropriação indébita é divergente entre os tribunais. Isso porque enquanto o tribunal federal se orienta estritamente pelo ramo tributário para identificar a figura do retentor, o TJSC se baliza em elementos do direito financeiro, compreendendo que o contribuinte de *direito* assume a figura de retentor do ICMS ao cobrá-lo do consumidor final, mesmo que a definição do retentor não seja própria do direito financeiro.

Vê-se certa confusão quanto à aplicação dos elementos de direito tributário e de direito financeiro. É questionável o posicionamento de que o contribuinte de direito é o retentor do ICMS, quando, em verdade, o direito financeiro não estuda a figura do retentor, mas de quem tem o ônus financeiro no pagamento do tributo, enquanto o direito tributário estuda sobre quem recai a responsabilidade do pagamento. Analisa-se que os objetos de estudo são diferentes e sua utilização em conjunto resulta em equívoco na interpretação de alguns termos, como a de que o consumidor final paga o tributo qualificando o comerciante como retentor. O questionamento emerge porque sob o aspecto tributário dessa relação com o consumidor final não insurge qualquer obrigação tributária, portanto, ele não pode ser cobrado pelo fisco do inadimplemento do comerciante, ao contrário, por exemplo, do ICMS-ST *pra frente*, pois nesse o inadimplemento do substituto obriga aos demais contribuintes da cadeia ao recolhimento do próprio ICMS.

Ademais, em que pese as câmaras do TJSC terem posicionamento firmado no sentido de adotar a corrente minoritária da doutrina, observa-se que alguns dos recursos recebidos são do Ministério Público, em que os respectivos magistrados *a quo* julgaram atípica a conduta e absolveram sumariamente o acusado, demonstrando que no estado catarinense há certa divergência.

Por efeito do embate travado entre as correntes, a questão chegou ao STJ, que historicamente também apresentava divergências internas: enquanto a 6ª turma se posicionava do mesmo modo que o TRF4, ou seja, não considerando mero inadimplemento tributário como

⁵⁵ Cita-se a exemplo os acórdãos proferidos nos seguintes processos: ARC nº 0900310-05.2015.8.24.0036, RESE nº 0900824-71.2017.8.24.0008, 0901139-88.2016.8.24.0023 e 0905797-76.2017.8.24.0038.

conduta típica, a 5ª turma se posicionava conforme o tribunal estadual no sentido de criminalizá-lo.

A exemplo desta situação está o julgamento no RHC nº 77.037/SC pela 6ª turma, em que o STJ condenou o administrador de uma empresa pelo não recolhimento de ICMS com fundamento na apropriação indébita tributária, cuja relatora, em seu voto, expõe que as expressões *cobrados* ou *descontados* se referem à substituição tributária e não aos impostos indiretos⁵⁶. Enquanto no julgamento do AgREsp 1.631.400/SC, pela 5ª turma, evidencia-se o posicionamento dos Ministros que a compõem, porquanto consideram como típico o não pagamento de tributo por força da própria redação do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, colacionando no julgado diversos acórdãos no mesmo sentido.⁵⁷

Com efeito, visando uniformizar a jurisprudência, as turmas debateram e julgaram esta situação no HC 399.109/SC, em que a conduta imputada como criminosa era, igualmente, o não pagamento de ICMS. Observa-se, desde já, que não há debates quanto à criminalização do substituto tributário, que pelos acórdãos e pela doutrina se pode afirmar que é pacífico o entendimento que o não repasse dos valores retidos configura crime. Porém, o embate no tocante ao ICMS ganha força por causa da abertura que a norma concede a interpretações diversas, bem como pela própria forma em que este tributo transita pelas relações comerciais. Isso porque a corrente minoritária, que criminaliza a conduta do inadimplente, não deixa de procurar a figura de um terceiro pagador e de um retentor. Em verdade, sua análise recai justamente em verificar se o contribuinte de direito figura como sujeito que cobra de outro o valor do tributo, retendo-o. Portanto, o julgamento no HC 399.109/SC ganha profunda relevância quanto a como se deve entender o tipo penal da *apropriação indébita tributária* e, por isso, merece estudo específico.⁵⁸

2.4.1. O julgamento do Habeas Corpus nº 399.109/SC

A 3ª seção do STJ é composta pelas turmas competentes para julgamento dos casos de natureza penal, que são a 5ª e 6ª turmas. O julgamento do HC 399.109/SC foi realizado pela 3ª

⁵⁶STJ. Recurso Ordinário em Habeas Corpus : RHC 77.031/SC, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 06/12/2016, DJe 15/12/2016.

⁵⁷ STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial : AgRg no REsp 1.631.400, Rel. Ministro Felix Fischer, 5ª Turma, julgado em 10/10/2017.

⁵⁸ STJ. Habeas Corpus : HC 399.109/SC, Rel. Ministro Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018.

seção no intento de uniformizar a interpretação quanto ao inadimplemento de ICMS, especialmente por sua caracterização de tributo *próprio*.

Em breve retrato histórico exposto pelo relator, Ministro Rogério Schietti Cruz, expuseram-se as diferentes interpretações adotadas por ambas as câmaras. Assim, destacou que a turma da qual faz parte, a quinta, interpretava o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, no sentido de que o dispositivo não fazia qualquer distinção entre o ICMS recolhido em operações próprias ou aquele recolhido por substituição tributária. Para demonstrar a divergência, colacionou diversos julgados das turmas.

Antes de adentrar ao julgamento, o Ministro pontuou a relevância da tutela penal-tributária, especialmente quanto à relação entre a arrecadação tributária como instrumento de implementação dos objetivos da República, quais sejam: o estabelecimento de uma sociedade justa, solidária e livre, com desenvolvimento nacional e erradicação da pobreza. Portanto, a tutela penal não é isoladamente arrecadatória ao Estado, e sim meio para a aplicação das políticas públicas, que serão implementadas conforme a arrecadação se sobressaia aos custos de mantimento do próprio Estado.

Nesse sentido, nota-se que no tocante à tutela do direito penal tributário o relator se posicionou conforme a teoria funcionalista, compreendendo que o objeto jurídico tutelado é autônomo e coletivo, o que pode se observar, especificamente, no seguinte trecho do voto:

Entendo, assim, que a tutela penal da ordem tributária mostra-se consentânea com o viés social-democrático estabelecido pela Constituição Federal, máxime porque tal modelo está atrelado a valores, programas e diretrizes sociais cuja implementação dependem da arrecadação oriunda dos tributos. Tais valores, programas e diretrizes programáticas revelam, outrossim, que existe um dever geral de evitar condutas que se abstêm do pagamento de tributos, de maneira que a sonegação fiscal deve ser firmemente combatida, de acordo com os instrumentos legais e constitucionais de que dispõe o Estado. (Pág. 9)

Continuamente, fez uma comparação entre os tipos penais da *apropriação indébita*, prevista no Código Penal, e a *apropriação indébita tributária*. Na primeira, os fatos elencados são aqueles em que o sujeito ativo do ilícito assume o dever – podendo a Lei o obrigar – de deter o bem para o repassar a terceiro, desde que essa detenção não configure depósito e haja dolo específico em se apropriar daquele objeto. Esses objetos devem ser móveis e fungíveis, como é o caso do dinheiro (pág. 14). É indiferente para este tipo penal a circunstância de fraude ou meio ardid para sua consumação. Deste modo, destacou a semelhança nas características essenciais entre este tipo penal com a *apropriação indébita tributária*, que são: **(i)** inexistência de clandestinidade, **(ii)** o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que

ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, (iii) o delito de apropriação indébita exige, para sua configuração, que a conduta seja dolosa, e (iv) que o valor de tributo ou de contribuição social, [seja] descontado ou cobrado.

No capítulo “iv” do acórdão, é feita uma análise de abrangência dos termos. Primeiramente, confirma-se a conclusão adotada quanto à elementar *descontado*, em que o substituto tributário retém o valor do tributo no momento do pagamento, retendo-o. Portanto, o termo se direciona à figura do substituto tributário.

Sucessivamente, o Ministro destacou que o termo *descontado* pressupõe uma diminuição, redução. Conforme já trabalhado anteriormente, este desconto recai na relação tributária de quem efetivamente pratica o fato imponible, reduzindo seu patrimônio, mas não obriga seu repasse ao fisco, e sim a um terceiro: o retentor.

Por sua vez, o Ministro expôs que o termo *cobrar* pressupõe um pedido, embolso, coleta ou recebimento. Em momento anterior, chegou-se à conclusão neste trabalho que o verbo *cobrar* para a seara do direito tributário é aquele que se direciona a um sujeito que reduz do próprio patrimônio o valor do tributo cujo fato imponible será – ou presume-se que o será – praticado por outrem, *cobrando-o* posteriormente; nessa circunstância, caso não haja o pagamento do tributo pelo sujeito passivo tributário, estarão preenchidos os requisitos do tipo penal da *apropriação indébita tributária*. Tais conclusões encontradas no presente trabalho não são reveladas no acórdão, contudo, os posicionamentos não se opõem totalmente. Em verdade, em maior parte eles se complementam, porquanto a retórica utilizada pelo Ministro direciona o desconto ao ICMS *próprio*, que cobra do consumidor final o valor do tributo, extraindo do direito financeiro a característica do tributo, enquanto a conclusão acima exarada e exposta no presente trabalho se restringiu à seara tributária, cujo objeto foi o ICMS-ST.

Todos esses elementos do tipo penal destacados no acórdão levam à conclusão de que a criminalização do ICMS *próprio* é devida e que, conforme as interpretações do direito financeiro, é aplicável ao tipo penal de *apropriação indébita tributária*; ou seja, aquela que se utiliza da classificação entre *contribuintes de direito* e *contribuinte de fato*, afastando-se a ideia de mero inadimplemento para esta conduta, majoritária na doutrina. A tese minoritária venceu, por 5 votos a 3 no STJ. Porém, contra a decisão foi interposto o Recurso em Habeas Corpus – RHC nº 163.334, que foi admitido está com data de julgamento marcada para o dia 12 de dezembro de 2019 e pode modificar tais conclusões.⁵⁹

⁵⁹ STF. Recurso em Habeas Corpus : RHC 163334, Relator(a): Min. Roberto Barroso, julgado em 11/02/2019, publicado no DJe-029, publicado em 13/02/2019.

2.5. O STF: o julgamento dos casos de *apropriação indébita*

A Lei nº 8.137/90 versa sobre matéria infraconstitucional e, por isso, são poucos os casos em que o STF julga suas questões. Entretanto, alguns aspectos podem ser observados de sua jurisprudência, especialmente quando sob julgamento de outro tipo penal: a *apropriação indébita previdenciária*.

Como apontado anteriormente, no subcapítulo “1.3.1”, o tipo penal da *apropriação indébita tributária* se vincula ao lançamento do crédito tributário; porém, esse posicionamento não é expresso pelo STF quanto aos crimes previstos no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, e sim somente aos previstos no artigo 1º. A sedimentação está na súmula vinculante nº 24, cuja redação é a seguinte: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.⁶⁰ A justificativa da decisão é a possibilidade de a Administração Pública reconhecer como indevido o pagamento do tributo e o crédito tributário.

Com efeito, a permissão da defesa pela via administrativa impede que exista a persecução penal e, posteriormente, descubra-se que o tributo não era devido, importando na extinção do processo penal. Em que pese a súmula se referir aos crimes de sonegação fiscal da Lei nº 8.137/90, a mesma interpretação se dá aos crimes de *apropriação indébita previdenciária*, pois no Inquérito – INQ nº 3.102/MG se estabeleceu que *a sistemática de imputação penal por crimes de sonegação contra a Previdência Social deve se sujeitar à mesma lógica aplicada àqueles contra a ordem tributária*.

Nesse sentido, inexistente um porquê para não aplicar esta súmula vinculante à *apropriação indébita tributária*, pois a incidência de irregularidades na apuração do crédito tributário pelo contribuinte, ou do próprio fisco, é comum, resultando na anulação das Certidões de Dívidas Ativas – CDA’s e do débito tributário. Portanto, o procedimento administrativo é de suma importância, pois permite a ampla defesa e impede a persecução penal sem cautela, bem como garante a segurança jurídica e impede decisões contraditórias, como, por exemplo, os casos de imputação penal anterior à decisão administrativa que, posteriormente, anula o crédito tributário.

Há que se destacar que existe a súmula nº 436 do STJ, em que se firmou compreensão de que o lançamento do tributo declarado constitui o crédito tributário a partir da declaração,

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. Brasília/DF. Acessível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> >. Acessado em: 18/09/2019.

independente da atuação fiscal.⁶¹ Por isso, quando o contribuinte declarar seu tributo, como é o caso do ICMS, o não recolhimento no prazo previsto incorrerá no tipo penal.

Esta é a maior definição que o STF denota para o entendimento da *apropriação indébita tributária*, uma vez que ainda pende o julgamento do RHC nº 163.334. Entretanto, outros julgados, específicos da seara tributária, importam em reflexão sobre o futuro dos crimes previstos no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, e que merecem uma análise específica.

2.6. A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e seus impactos para a *apropriação indébita tributária*

O julgamento do RE nº 574.706/PR versou sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS, em que o plenário analisou se o ICMS poderia compô-la, porquanto a Constituição Federal determina que estas contribuições incidam sobre o faturamento ou sobre a receita bruta. Nesse sentido, coube ao STF definir o conceito adotado pela *carta magna* para a expressão “receita bruta” e verificar se o ICMS amolda a este conceito, o que seria fundamental para decidir sua inclusão, ou não, na base de cálculo do PIS e da COFINS.⁶² A relevância do estudo deste julgado para o presente trabalho é a interpretação adotada pelo STF quanto a como o ICMS se relaciona nas contas do contribuinte.

Para o Tribunal, o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS porque o valor cobrado, na forma de preço, em verdade, não incorpora em definitivo ao patrimônio do contribuinte, não sendo, portanto, receita bruta. A decisão teve resultado apertado, com 6 votos favoráveis a esta tese e 4 contrários.

O posicionamento minoritário compreendia que o ICMS é preço, embutido no produto e, por isso, deveria compor a receita bruta para fins de PIS e COFINS. Isso porque outros custos tributários são incorporados nos diversos produtos e nem por isso deixam de compor a base de cálculo das referidas exações, aspecto tal que também deveria ocorrer com o ICMS. Adotando esta corrente o Ministro Gilmar Mendes expôs em seu voto que efetivamente o tributo pago a título de ICMS é patrimônio do contribuinte, pois ele não assume posição de retentor, uma vez que o tributo em debate não era retido.

⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. Brasília/DF. Acessível em: < https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf >. Acessado em: 18/09/2019

⁶² STF. Recurso Extraordinário : RE nº 574.706/PR. Relatora Min. Carmen Lúcia. Tribunal Pleno. julgado em 15/03/2017 e Publicado em 02/10/2017.

A corrente majoritária compreendeu que o valor do ICMS é mero trânsito contábil em que o contribuinte arrecada para o Estado o valor que é devido a ele, repassando-o, posteriormente, para a entidade federativa. Para que o ICMS compusesse a receita bruta do contribuinte, o valor deveria ser incorporado como algo positivo e definitivo nas contas do contribuinte. A explicação é magistral no voto do Ministro Lewandoswski:

Eu queria então, terminar a minha peroração, agradecendo a intervenção do Ministro Dias Toffoli, porque a questão realmente é intrincada, e é preciso que expliquemos para o público que nos assiste todas as nuances que envolvem esse debate. Eu queria dizer que entendo, com a devida vênia, que não se pode considerar como ingresso tributável uma verba que é recebida pelo contribuinte apenas com o propósito de pronto repasse a terceiro, ou seja, ao Estado. E está-se diante de um fenômeno que o grande, eminente tributarista Roque Carrazza denomina de "mero trânsito contábil". É um simples trânsito contábil, não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte. Não me impressiona, com o devido acatamento, o argumento que foi manejado aqui hoje nesta Sessão de que o contribuinte teria uma disponibilidade momentânea, transitória, do valor a ser repassado pelo Estado, inclusive passível de aplicação no mercado financeiro. É que essa verba correspondente ao ICM é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte.

Em suma, eu penso que a inclusão do ICMS nas bases de cálculo do PIS e Cofins subverte, sim, o conceito de faturamento ou de receita, em afronta àquilo que dispõe o artigo 195, I, *b*, da Constituição Federal, como foi, com muita propriedade, a meu ver, e com o devido respeito aos argumentos em contrário, agora ressaltado pelo Ministro Luiz Fux: o valor corresponde ao ICMS - eu, mais uma vez, repiso esse argumento - não possui a natureza jurídica de faturamento ou de receita. Por esse motivo é que a incidência dessas mencionadas contribuições - o PIS e a Cofins - sobre o tributo estadual fere, como disse o Ministro Celso de Mello num voto brilhante, agora reportado pelo Ministro Luiz Fux, dentre outros princípios, o princípio da capacidade contributiva. Para mim, isso está muito claro, extirpe de dúvidas. (Págs. 100/101)

É forte a relação que tal interpretação sobre o ICMS tem com o tipo penal ora trabalhado, uma vez que para a corrente majoritária este tributo não incorpora o patrimônio do contribuinte, portanto, ele tem em sua posse valor pecuniário que não é seu, mas do Estado. O que se pode observar é que a compreensão adotada caracteriza o contribuinte do ICMS como mero retentor de tributo, cujo valor pecuniário que o representa não é seu patrimônio, portanto, caso o tribunal superior mantenha seu entendimento no julgamento do HC nº 163.334, interpretando o tipo penal com o viés financeiro, ele tende a manter a decisão do STJ.

Apesar do julgamento do STF versar exclusivamente acerca do ICMS, teceram-se comentários quanto a outros tributos que se submetem à mesma sistemática, como o ISS e o IPI. Na oportunidade, o Ministro Gilmar Mendes expôs que:

Se prevalecer a tese da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, teremos de reconhecer que o sistema tributário brasileiro é, em larga medida, inconstitucional há décadas, porquanto os argumentos que a sustentam levam à conclusão de que:

- o IPI não poderia incidir sobre o ICMS, o Imposto de Importação e as taxas relacionadas à atividade de importação;
- o ICMS não poderia incidir sobre o IPI, o Imposto de Importação, a COFINS-Importação e o PIS/PASEP importação;
- o PIS-Faturamento, o Finsocial, a COFINS, a contribuição ao PIS, a CPRB e o IRPJ e a CSLL, calculados pelo lucro presumido, não poderiam incidir sobre o ICMS e tampouco sobre o ISS.

Portanto, não só o ICMS seria mero trânsito contábil, bem como o ISS e o IPI, impactando a relação com a *apropriação indébita tributária*, pois nesses casos o sujeito passivo da obrigação está recolhendo o tributo e, ao não pagar, se apropriaria indevidamente do valor que pertence ao Estado. Nesse sentido, a decisão do Habeas Corpus demonstrará, inicialmente, qual a interpretação a ser adotada pelo STF quanto ao ICMS, mas, a depender de como será levada a questão à tribuna, haverá uma abertura quanto à interpretação da aplicação do tipo penal ao IPI e ao ISS, uma vez que não são objetos do julgamento.

2.7. A prospecção da *apropriação indébita* pela decisão dos tribunais

Neste primeiro capítulo, procurou-se extrair ao máximo a relação penal-tributária com fito de explicar o tipo penal como um todo, expondo os elementos de debate e o problema que a redação normativa trouxe. As jurisprudências do TJSC e do TRF4 divergem em significativa substância e o STJ uniformizou a compreensão, pendendo ainda julgamento de recurso sobre sua decisão pelo STF. Em que pese este fator, o STF já tem decisão firmada considerando o ICMS como mero trânsito contábil na seara tributária, o que poderá nortear seu julgamento na seara penal.

Contudo, este fator talvez não encerre a questão quanto ao tipo penal, porquanto o ISS e o IPI não são objetos do RHC nº 163.334. Em que pese a opinião de que a decisão do RHC deveria abarcar também o IPI e o ISS, uma vez que versam sobre estruturas de tributos semelhante na relação comercial, não é irrelevante considerar que no dia-a-dia os operadores do direito esperam decisões expressas sobre um fato, não exercitando uma interpretação hermenêutica e sistêmica, abarrotando o judiciário de processos e esperando o seu posicionamento e, por mais absurdo que pareça, as decisões contraditórias emergem com aval do poder estatal. Como exemplo, cita-se o posicionamento do TRF4 em não aplicar ao ISS a mesma interpretação adotada pelo STF quanto à interpretação de receita bruta e a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS.⁶³ Portanto, não é de se duvidar que a decisão tomada

⁶³ Os processos em que se observa estas circunstâncias, são, exemplificativamente: 5052239-54.2018.4.04.7100, 5043103-56.2019.4.04.0000 e 5022521-21.2018.4.04.7000.

pelo STF, caso não se manifeste sobre estes outros tributos indiretos, não afetará as denúncias sobre o IPI e o ISS. Assim, eventualmente, é possível que ocorram condenações de modo oposto ao que será adotado quanto à *apropriação indébita tributária* de ICMS quanto às denúncias sobre o IPI e o ISS.

Nada obstante, também é necessário ponderar que este aspecto de transitoriedade do ICMS no caixa da empresa não é matéria trazida ao julgamento do RHC nº 163.334, fundamento que pode estabelecer um *distinguish* aos novos casos que eventualmente venham ao judiciário e mantenham o debate quanto ao tema.

Ademais, a decisão do STJ considera que a *apropriação indébita tributária* ocorrerá quando inserido no preço do produto o valor do tributo, em que o consumidor o pagará na forma de preço, cabendo ao contribuinte de direito o recolhimento. Tal compreensão é percebida imediatamente sobre os tributos incidentes na circulação de mercadorias. Porém, o que não se percebe é que toda a atividade mercante insere os preços dos tributos pagos em seu produto, porquanto é seu custo. A exemplo, cita-se o mercador que paga IPTU e IPVA anual, ele insere seus valores no preço de sua mercadoria de modo diluído, mas, mesmo assim, embute no preço do produto uma quantia que corresponde aos tributos. Dito isso, emerge a questão: incorre ele no tipo penal de apropriação indébita tributária caso não pague o débito tributário?

Exponho aqui minha compreensão. O STJ se equivoca ao considerar que o tipo penal deve ser lido pelo viés do direito financeiro. Veja-se que a estrutura da Lei nº 8.137/90 é dividida entre crimes econômicos e crimes tributários; portanto, os elementos do tipo se remetem àqueles presentes no direito tributário, área mais restrita. Nesse sentido, o *sujeito passivo* do tipo penal a ela faz menção, e não ao direito financeiro. Assim, não seria possível a tipificação pelo não pagamento de IPTU e IPVA, tampouco de ICMS. Acresce-se a este fator que há diferença entre os impostos incidentes sobre a mercadoria e os demais, que se diluem no preço do produto, uma vez que os primeiros são embutidos integralmente no preço, enquanto os segundos não, circunstância que deveria afastar a aplicação da compreensão adotada pelo STJ.

Nada obstante, é visível que o parlamentar Luis Henrique pretendeu aumentar a arrecadação do Estado ao redigir a Lei nº 8.137/90, não se manifestando em sua carta quanto à função do tributo, o que demonstra certa adesão à corrente patrimonialista. Entretanto, a norma quando adentrou o sistema jurídico teve que se amoldar às demais para congruência do sistema. Portanto, sua vontade se esvaiu desde a incidência de normas constitucionais e infraconstitucionais à Lei nº 8.137/90, afastando, dogmaticamente, a pretensão da adesão à corrente patrimonialista, predominando a funcionalista.

Ademais, ofende aos limites da subsidiariedade e da fragmentariedade considerar que o mero inadimplemento fiscal é passível de punição na seara penal. Isso porque vivemos em uma sociedade capitalista, que, como tal, tem desníveis e desigualdades, bem como concentração de renda, concorrência predatória e a escassez de recursos. Isso importa que é natural do sistema a dívida, pois nem todos conseguem crescer economicamente, porquanto a oportunidade de ascensão nem sempre se manifesta a todos. Não se pretende um juízo de valor desse sistema, mas, em uma sociedade que assim se caracteriza, a satisfação de uma dívida deve se dar por outros meios que o direito fornece, como a Execução Forçada, retirando o patrimônio do devedor, e não pelo viés penal. O que se verifica, em verdade, é que algo comum na sociedade está sendo punido penalmente de modo banal. Por isso, a *apropriação indébita tributária* deveria recair, tão somente, na figura do retentor. Entendimento diverso ofenderia a natureza do sistema em que vivemos e, portanto, ofenderia os princípios acima deflagrados.

Em que pese isso, o que se observa são decisões dos tribunais em sentido oposto, interpretando que o inadimplemento fiscal de tributos cobrados – ou descontados – de *terceiros*, na forma de preço, devem ser tipificados como crimes e, assim o sendo, tais decisões têm impacto profundo nas relações comerciais e negociais. Mesmo diante de um posicionamento contrário ao adotado pela decisão do STJ, é inegável que a fundamentação do tribunal pode servir de chancela para que diversas denúncias pautadas na *apropriação indébita tributária* emerjam, desde que inserido no preço do produto o valor referente a qualquer tributo, inclusive aqueles que não estão diretamente vinculados à circulação de mercadorias.

Ademais, ainda que a decisão do tribunal superior seja reformada e, de alguma maneira, teçam-se comentários sobre o IPI e o ISS, as denúncias do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, têm impacto nas relações negociais cotidianas, uma vez que a figura da retenção permaneceria como conduta tipificada.

Deste modo, há relevância na questão da culpabilidade dos inadimplentes tributários quando o não pagamento desses valores se der por precariedade financeira, uma vez que diversas dívidas têm fundamentos nos reduzidos recursos e os altos débitos dos contribuintes em crise financeira. Nas situações nas quais o contribuinte tem que escolher quem pagar, é comum o crédito fiscal não receber primazia pelo contribuinte, pois este pretende evitar a demissão de funcionários ou, até mesmo, a sua falência. Nesses casos, haverá exigibilidade de conduta diversa para o contribuinte que deixa de recolher, dolosamente, aos cofres públicos, o valor do imposto devido para pagar seus funcionários ou seus fornecedores com intuito de manter suas atividades? Esse é o objeto do segundo capítulo deste trabalho.

3. Elementos da culpabilidade e o crime de *apropriação indébita tributária*

3.1. Aspectos gerais da culpabilidade

No Brasil, existem duas teorias que se prestam a analisar a conduta delitiva: a tripartite e a bipartite. Elas divergem justamente quanto à compreensão de sua incorporação, ou não, nos elementos da teoria do crime e, por isso, ambas têm intrínseca vinculação com a interpretação normativa do tipo penal.

Dentre os que adotam a teoria bipartite, cita-se Fernando Capez. Para o autor, a culpabilidade não integra o crime, ou seja, não integra os elementos necessários para que determinado ato se considere criminoso. Nesse sentido, a culpabilidade é apenas um juízo de reprovação externa da conduta. Em seus fundamentos, cita que o Código Penal, ao se referir à ilicitude e antijuridicidade, prevê que não há tipicidade ou crime quando presentes suas causas excludentes. Adversamente, quando o *códex* se refere à culpabilidade, ele menciona que não haverá “punibilidade”. Acresce que não seria possível utilizar a culpabilidade como elemento interno do crime e, ao mesmo tempo, externo, para aferir o juízo de reprovação.⁶⁴ Considera que esta reprovação da conduta não pode ser aquela utilizada pelo leigo como meio de expressar sua não concordância com determinada situação, bem como não se pode confundir com a culpa, elemento do tipo caracterizado por negligência, imperícia ou imprudência. A culpabilidade é o desvalor da conduta diante o direito, cujos requisitos de reprovabilidade passam pelo crivo do intérprete, que se balizará pelos requisitos de culpabilidade presentes em lei.

Por fim, pontua que a inimputabilidade, a inconsciência da ilicitude e a inexigibilidade de conduta diversa são *causas dirimentes*, definidas como excludentes de culpabilidade, diferentemente da excludente de ilicitude.⁶⁵ Assim, a existência destas circunstâncias importa na adequação da pena aplicada pelo viés da razoabilidade, reduzindo a pena aplicada ou, sequer a aplicando.

Em que pese esta relevante contribuição, a teoria que será adotada no presente trabalho é a tripartite, porquanto majoritária.⁶⁶

⁶⁴ CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal, volume 1, parte geral : (arts. 1º a 120), 16ª Ed. São Paulo : Saraiva. 2012. pág. 125-126.

⁶⁵ CAPEZ, Fernando. *Op. cit* Pág. 328.

⁶⁶ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. **Direito penal, 12ª Ed. Rev. e Atual.** São Paulo : Revista dos Tribunais. 2012. Pág. 60.

Compõem a teoria do crime tripartite três elementos: a tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade. Nesse sentido, Bittencourt explica que a reunião destes três elementos os caracteriza como “predicados de um substantivo, que é a conduta humana definida como crime” e rechaça a visão bipartida da teoria do crime, pois assim como a culpabilidade é pressuposto da pena, também o são a antijuridicidade e a ilicitude.⁶⁷ No mesmo sentido está Rodrigues, que considera a culpabilidade como integrante do crime porque o Brasil adota a teoria finalista, e esta, por sua vez, considera a culpabilidade como elemento da conduta criminosa.⁶⁸ Portanto, todos esses requisitos importarão na penalização do agente.

Sobre a tipicidade, Rodrigues a define como:

Em seu aspecto *formal*, tipo penal é a descrição na lei da conduta humana proibida para a qual se estabelece uma sanção e que, agregado ao seu aspecto material, qual seja, violação de um bem jurídico alheio de forma significativa, compõe o moderno conceito de tipicidade penal.

Como já vimos durante o estudo da insignificância, no seu aspecto *material*, a Tipicidade se traduz na lesão, ou mesmo perigo concreto de lesão, a um bem jurídico alheio e de forma significativa.⁶⁹

Deste modo, a tipicidade pressupõe uma lesão ou um perigo concreto ao bem jurídico tutelado, mediante um comportamento proibido por Lei, a qual estabelece uma sanção penal para a conduta.

O dolo é um dos requisitos para que uma conduta seja típica, ou seja, para que se qualifique o ato criminoso e, como exceção, haverá punição aos crimes culposos quando a lei assim o permitir. Estes últimos são aqueles revestidos de negligência, imprudência e imperícia.

Acima já foram expostos e delimitados os elementos da conduta de *apropriação indébita tributária*, momento em que se fixou como pressuposto do objeto de estudo a conduta dolosa deste crime, sendo desnecessário tecer maiores comentários.

Nada obstante, existem alguns comportamentos nos quais a intenção de cometer um crime se justifica, pois o ordenamento jurídico autoriza, inexistindo antijuridicidade e, conseqüentemente, ato criminoso. Assim, mesmo que a conduta inicialmente preencha todos os requisitos do tipo penal, não haverá crime, pois haverá uma excludente de antijuridicidade. Esta última, é o segundo elemento da teoria do crime. Nesse sentido, a antijuridicidade se

⁶⁷ BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal : parte geral**, 1. 17ª ed. rev., ampl. e atual. de acordo com a Lei n. 12.550, de 2011. – São Paulo : Saraiva, 2012. E-book, 46%.

⁶⁸ RODRIGUES, Cristiano Soares. **Direito penal : parte geral I**. São Paulo : Saraiva. 2012. E-book, 83%.

⁶⁹ RODRIGUES, Cristiano Soares. *Op. cit.* E-book, 74%.

perfectibiliza, apenas, quando inexistir qualquer das suas excludentes, cujas causas mais comuns são: estado de necessidade, legítima defesa e estrito cumprimento do dever legal⁷⁰.

No tocante à culpabilidade, Capez destaca que há uma dupla forma de compreender a culpabilidade: a do autor e a do fato. A primeira identifica como o autor está inserido na sociedade e toda sua história, enquanto a segunda recai sob como determinado fato é reprovado juridicamente, considerando a gravidade do crime.⁷¹ Apesar do amplo debate em âmbito criminológico quanto à aplicação da pena determinada pelas características do autor, essa análise não compõe o objeto do presente trabalho. Nesse sentido, o estudo recai estritamente sobre a culpabilidade do fato e seus aspectos, uma vez que se pretende compreender a relação do direito penal com o inadimplemento do tributo por precariedade financeira, independentemente das características do inadimplente.

Para Cristiano Soares Rodrigues, a culpabilidade define a reprovabilidade da conduta do agente, cuja composição consiste em identificar se a ação tem como característica: a imputabilidade, o potencial conhecimento da ilicitude, presentes no Código Penal, ou se há inexigibilidade de conduta diversa, que no Código Penal está instrumentalizada pela coação moral irresistível, presente em seu artigo 22. Caso um desses elementos não esteja presente, inexistirá conduta delitiva.⁷²

Em que pese não haver disposição expressa quanto à inexigibilidade de conduta diversa no *códex* penal, autorizam-se justificativas supralegais de excludente de culpabilidade. Por isso, a inexigibilidade de conduta diversa é considerada como uma excludente de culpabilidade, sendo pacífica esta caracterização, como bem destaca Octaviano Diniz Junqueira.⁷³

Ele pondera que o livre arbítrio influi em como a culpabilidade deve ser interpretada, porque a culpa é afastada quando não há possibilidade de agir diferentemente. Portanto, para o autor, a culpa emerge apenas quando seria possível reclamar do agente uma conduta diversa da adotada; ao revés, caso determinado fato influenciasse na liberdade, deveria se considerar este aspecto no momento da reprovabilidade da conduta e afastar a culpa do agente.⁷⁴

Bittencourt, explicando a corrente da motivabilidade pelas normas, que se opõe a essa visão estrita de livre-arbítrio, destaca que o juízo de culpabilidade deve compreender a motivação não generalizada de comportamento, mas a motivação impactada pelas condições de

⁷⁰ RODRIGUES, Cristiano Soares. *Op. cit* E-book, 83%.

⁷¹ CAPEZ, Fernando. *Op. cit* Pág. 335.

⁷² RODRIGUES, Cristiano Soares. *Op. cit* E-book, 83%.

⁷³ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Op. cit* Pág. 119/120.

⁷⁴ JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. *Op. cit* Págs. 111/112.

participação do indivíduo na vida em sociedade. Nesse sentido, a análise recai sobre como as circunstâncias da conduta do agente permitiam que estivesse em igualdade de condições com os demais membros da sociedade, ou se sobre o fato incidiram condicionante relevantes para que o agente agisse de tal modo. Esta igualdade impediria um conceito meramente formal de culpabilidade e se vincularia ao modelo de Estado democrático pretendido, preenchendo de materialidade os requisitos da culpabilidade.⁷⁵

Pelo exposto, a inexigibilidade de conduta diversa é causa supralegal de excludente de culpabilidade, e, portanto, a causa excludente deverá se orientar conforme o elemento do crime no qual se insere: a culpabilidade. Assim, a sua interpretação considerará o livre-arbítrio, não de modo exclusivo, mas pelos requisitos materiais, quais sejam: que as circunstâncias do comportamento permitiam ao agente condições igualitárias em sua conduta em comparação ao cidadão médio. E, assim o sendo, ausentes quaisquer dos pressupostos da teoria tripartite do crime, corrente majoritária no Brasil, inexistirá crime.

3.2. A inexigibilidade de conduta diversa como excludente de culpabilidade nos crimes de *apropriação indébita tributária*

Ao contrário das demais excludentes de culpabilidade, como, por exemplo, a inconsciência da ilicitude, que recai em uma análise do potencial conhecimento pelo agente de sua conduta ilícita, a inexigibilidade de conduta diversa tem outro viés: a ciência de que a conduta é ilícita. Nesse sentido, é preeminente a relação que esta excludente tem com o livre-arbítrio, uma vez que a justificativa não será a falta de conhecimento da conduta criminosa, mas a sua impossibilidade de agir diversamente mesmo ciente de que tal ato é criminoso.

Greco expõe que o Código Penal prevê três “modalidades” de inexigibilidade de conduta diversa: coação moral irresistível, obediência hierárquica e possibilidade de aborto quando a gravidez resulta de estupro. Porém, afirma que existem causas supraleais de aplicação deste instituto, devendo seu aproveitamento ser excepcional para evitar a insegurança jurídica, mas garantir que as decisões não sejam absurdas.⁷⁶ Nesse sentido, é imperiosa a interpretação da norma e seus requisitos de aplicabilidade.

Para Junqueira, o legislador ao redigir os tipos penais considera um sujeito em situações normais, não ponderando os aspectos externos que impactam a conduta. Por isso,

⁷⁵ BITTENCOURT, Cezar Roberto, *Ob, Cit.* E-book, 49%.

⁷⁶ GRECO, Rogério Greco. **Curso de Direito Penal** – 12ª ed. Rio de Janeiro Impetus. 2010. Págs. 395-400.

detectada uma circunstância considerada anormal que seja suficiente para impedir o livre arbítrio do agente, desde que essa alteração seja substancial, inexistirá culpa e, portanto, crime.

Coaduna com essa compreensão Rodrigues, que sopesa uma situação de normalidade para que seja exigível determinada conduta. Assim sendo, os fatos externos que impactem diretamente na conduta escolhida têm de ser concretos e fugir do padrão para que a excludente de culpabilidade esteja implementada.⁷⁷

Em obra específica sobre o tema, Veloso avalia que o motivo justificador da conduta típica e antijurídica deve ser considerado no momento do ato, porquanto é a ameaça existente naquele instante que orienta a conduta do agente. Isso porque, para ele, a análise da culpa não está no caráter psicológico do atuante, mas na situação concreta e material que afeta o seu psicológico, assumindo relevância o fato externo que prejudica o livre-arbítrio. Nesse sentido, há necessária interpretação objetiva das circunstâncias que determinaram a conduta e formaram a vontade.⁷⁸

Gunther Jakobs expõe quais devem ser os requisitos da inexigibilidade de conduta diversa: (i) a existência de uma situação de conflito, (ii) que surja a valoração objetiva como solução adequada e (iii) que o agente ou o terceiro beneficiado não seja responsável pela situação conflituosa.⁷⁹

Nesse sentido, não cumpre apenas verificar se a conduta do agente estava em condições normais e igualitárias aos demais sujeitos da sociedade, reduzindo a reprovabilidade da conduta, mas, concomitante a estes fatores, verificar se o fato preenche os requisitos específicos da inexigibilidade de conduta diversa. Portanto, somente quando presentes todas estas condições que não haverá caracterização de uma conduta como criminosa.

A existência de uma situação de conflito é aquela em que as possibilidades de atuação se chocam com diversas obrigações que o agente precisa cumprir, sejam elas de natureza pública ou privada.

Bittencourt concorda que é necessária uma situação de conflitos como elemento da inexigibilidade de conduta diversa, mas prefere utilizar a expressão “colisão de deveres”. Nas palavras do autor, cumpre-se um dever em detrimento de outro, sendo que a conduta escolhida não poderia ser adversa. Expõe, ainda, que considera a inexigibilidade de conduta diversa uma

⁷⁷ RODRIGUES, Cristiano Soares. *Ob. Cit.* E-book, 86%.

⁷⁸ VELOSO, Roberto Carvalho. **Inexigibilidade de conduta diversa e sua aplicação nos crimes contra a ordem tributária.** Tese de doutorado (Tese de doutorado em direito) – UFPE. Pernambuco. 2008. Pág. 176/177.

⁷⁹ JAKOBS, Günther. **Derecho penal: parte general.** 2. ed. Madri: Marcial Pons, 1997 *apud* VELOSO, Roberto Carvalho. **Inexigibilidade de conduta diversa e sua aplicação nos crimes contra a ordem tributária.** Tese de doutorado (Tese de doutorado em direito) – UFPE. Pernambuco. 2008. Pág. 196.

espécie de estado de necessidade, chamando-a de “estado de necessidade exculpante”. Na inexigibilidade de conduta diversa, “todo dever está vinculado a um determinado bem jurídico”, assim, aquele que observa a conduta ilícita e antijurídica de determinado agente deverá aplicar um juízo de ponderação entre o bem protegido e o bem sacrificado, inexistindo reprovabilidade quando o bem jurídico salvaguardado tiver valor superior ao objurgado.

Por sua vez, quando o bem protegido tiver valor inferior ao sacrificado, será causa da atenuante prevista no artigo 22, §2º do CP. Contudo, nas hipóteses em que os bens tiverem o mesmo valor jurídico ou não for possível identificar diferenciação valorativa dos bens jurídicos, a interpretação do fato pelo exegeta necessitará de maior cuidado, através do nominado *critério da ponderação de males causados*. Esta teoria tem como cerne a observância dos males causados com a escolha do agente, não podendo ser maior ao mal que se pretende evitar, esta circunstância é chamada de *salvuarda justificada*, enquanto naquela em que os danos causados foram maiores é chamada de *salvuarda exculpada*. Apesar da diferenciação, Bittencourt considera que nas conjecturas de bens jurídicos de iguais valores, as salvuardas *justificável* ou *exculpável* não ensejarão a punição do agente, uma vez que a conduta não será censurável, pois nas “hipóteses irresolvíveis pelo Direito, qualquer opção será legítima”. Tais hipóteses irresolvíveis são aquelas em que o agente tem vínculo especial com o objeto protegido. Nesse sentido, inexistirá crime. Em que pese o autor trabalhar a inexigibilidade de conduta diversa como espécie de estado de necessidade, o que descaracterizaria a antijuridicidade da conduta, é exposto em diversos momentos que ela é elemento componente da culpabilidade⁸⁰.

Observa-se que todas as características que Jakobs elenca como necessárias para a excludente de culpabilidade também o são para Bittencourt. Nesse sentido, a interpretação da conduta de inadimplemento fiscal tributário necessitará de uma análise séria sobre os motivos que levaram a essa escolha, porquanto poderá existir uma valoração positiva da conduta, considerando-a como adequada para o direito.

Veloso pondera que não se poderia exigir do empresário um comportamento diverso diante da precariedade financeira motivada por diversos fatores econômicos, sem a contribuição do inadimplente para tanto. Deste modo, não haveria o injusto e tampouco reprovabilidade da conduta, o que descaracterizaria o elemento da culpabilidade.⁸¹

Algumas vezes o inadimplemento do débito tributário tem como origem a recessão econômica do país e em tais momentos é comum a redução do capital, com impacto no fluxo

⁸⁰ BITTENCOURT, Roberto Cezar. *Op. cit* E-book, 43%.

⁸¹ VELOSO, Roberto Carvalho. *Op. cit* Pág. 195.

de caixa e demissões de funcionários, que podem chegar ao estado de falência, por exemplo. Essa relação pode ser observada pelos índices publicados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE na crise econômica sofrida pelo Brasil em 2016, em que houve um decréscimo de 70,8 mil empresas atuantes, redução de 3,3 milhões de pessoas no mercado formal de trabalho⁸² e a redução do PIB nacional foi de 3,3%.⁸³

Ainda que a origem não seja a recessão econômica, existem outras situações nas quais se pode observar o impacto repentino nas atividades da empresa, prejudicando-a. Por exemplo: o rompimento de determinado contrato, unilateralmente, de um cliente ou fornecedor importante; o inadimplemento massivo dos clientes e empréstimos obtidos com instituições financeiras. Sabe-se que essas situações devem se presumir como previsíveis por quem se submete às atividades empresariais, uma vez que tais adversidades são naturais do ramo; entretanto, em algumas situações, mesmo a maior das cautelas não deixará de impactar negativamente o caixa da empresa, reduzindo o fluxo financeiro, não restando alternativas para o empresário, obrigando-o a escolher quem irá pagar.

Esses são alguns exemplos que demonstram os conflitos que o empresário pode enfrentar e resultam na redução do capital, bem como inviabilizam o cumprimento de todas as suas obrigações, mas não se pretende exaurir as hipóteses. Em verdade, é comum a incidência do inadimplemento pela tentativa do empresário em manter suas atividades em funcionamento, evitando a paralisação de seu negócio, cumprindo com as obrigações mais básicas para tanto, que são aquelas relacionadas aos seus funcionários e fornecedores.

Especificamente quanto ao pagamento dos trabalhadores, o próprio direito dá prioridade ao seu pagamento, como se pode observar da Lei nº 11.101/05, chamada de Lei de Falência, segundo a qual o crédito trabalhista tem prioridade sobre o crédito tributário, conforme se infere no artigo 83 da referida legislação,⁸⁴ aspecto este que demonstra que o bem jurídico tutelado tem valoração superior ao crédito tributário. Ademais, a natureza alimentar de tal crédito lhe confere maior relevância ante os créditos tributários. Por este aspecto, a opção

⁸² IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Demografia das empresas e estatísticas de empreendedorismo**. Rio de Janeiro: IBGE. 2018. Pág. 26.

⁸³ IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **PIB a preços de mercado - Taxa acumulada em 4 trimestres (%), 1º trimestre 1996 - 2º trimestre 2019**. Acessível em < https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series-historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa > e acessado em 10/10/2019.

⁸⁴BRASIL. Lei 11.101 de 9 de fevereiro de 2005. **Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária**. Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm >. Acessado em: 09/10/2019.

pelo pagamento da remuneração dos trabalhadores em detrimento do fisco estaria *justificada*, pois o direito dá a ele valor maior que ao crédito tributário. Nesta seara, pode se qualificar como indiferente se o crédito é superior ou não à 150 salários mínimos, que pela Lei nº 11.101/05 o excedente a este valor seria qualificado como crédito quirografário, pois a valoração jurídica do crédito trabalhista independe do *quantum* para fins excluir a culpabilidade, uma vez que se estabelece um vínculo importante entre o crédito e sua natureza alimentar.

No tocante aos demais créditos, não é possível observar uma valoração superior dos bens jurídicos em conflito, isso porque a empresa tem relevância social e, em algumas cidades mais afastadas dos centros urbanos, há dependência daquela sociedade com a empresa. Resulta que sua inoperância traria diversas demissões e, conseqüentemente, diminuição da arrecadação tributária e da economia local. Exercendo a empresa sua função social, assim como os tributos, haveria uma equiparação valorativa no tipo penal de *apropriação indébita tributária*. Tal compreensão é elucidada com pontualidade por Machado:

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). No 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 de tributos.⁸⁵

Portanto, é necessário observar o fato pelo critério de ponderação dos males causados. No tocante às empresas, se nota a interação dos administradores na opção de manter sua empresa em detrimento das obrigações fiscais, pois há um vínculo de proximidade entre a empresa e o administrador, possuindo, minimamente, um motivo *exculpante*, que exclui a culpabilidade do agente.

Pelo prisma dos requisitos de aplicabilidade da excludente de culpabilidade fundamentada na precariedade financeira, Veloso expõe categoricamente os motivos de seu aproveitamento:

Partindo-se da premissa de que a inexigibilidade de conduta diversa é mais bem aplicada nos casos de omissão de recolhimento de tributos, constata-se que grande parte das vezes resulta da situação da economia nacional, mormente na época atual de globalização, na qual a queda das ações da Bolsa de Pequim ou Jacarta afeta imediatamente todo o mercado mundial.

Nessa situação de pouca liquidez, os empresários – industriais, comerciantes e profissionais liberais – não possuem outra opção senão a de deixar de recolher as contribuições e os tributos para pagar aos empregados e as obrigações de empréstimos

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit* Pág. 172.

com instituições financeiras, a fim de garantir a sobrevivência da empresa. Acontece uma situação extraordinária de motivação, a impossibilidade de recolher os tributos em detrimento da sobrevivência do negócio, na qual se encontra fortemente diminuída a capacidade de atuar conforme a norma tributária.

A circunstância concomitante da ausência de liquidez suficiente, presente no fato concreto, impele o sujeito a agir em desacordo com a norma, que lhe manda recolher o tributo. Em razão das dificuldades financeiras da empresa, ele se vê compelido a optar pelo pagamento da folha de salários e dos fornecedores, em detrimento do recolhimento das obrigações tributárias, aí incluídas as contribuições previdenciárias. É possível afirmar que essa situação se enquadraria na inexigibilidade de conduta diversa porque o Direito protege valores e, em conseqüência, os impõe, mas, diante de determinados eventos concretos, torna-se compreensível a opção adotada pelo agente, considerando, excepcionalmente, que naquelas circunstâncias não se poderia exigir um comportamento de acordo com o dever-ser normativo (injusto) ou reconhece que o ato se deu em virtude de circunstâncias imperiosas que provocaram um desvalor da personalidade ética do agente (culpabilidade) não reprovável a ponto de justificar a necessidade de uma sanção.

Não se trata, pura e simplesmente, do reconhecimento de uma condição psicológica do sujeito. Na verdade, essa avaliação psicológica do agente somente é feita se primeiramente estiver constatada a presença das circunstâncias objetivas, ou seja, os pressupostos de fato que permitam a análise da existência da inexigibilidade da conduta diversa. (sic.)⁸⁶

Nesse sentido, o autor amolda os requisitos da inexigibilidade de conduta diversa ao tipo penal da *apropriação indébita tributária*, destacando os elementos que devem estar presentes para que seja afastada a culpabilidade, quais sejam: **(i)** somente há uma situação de conflito quando está provado que a saúde financeira da empresa é precária ao ponto de encontrar-se em estágio de falência ou pré-falência; **(ii)** que a opção feita tenha sido efetivamente no sentido de preservação da empresa e não para lazer ou aumento de patrimônio dos sócios; **(iii)** que a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica geral ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração.⁸⁷

No tocante à necessidade de a empresa estar em estágio de falência ou pré-falência, faz-se imperiosa uma colocação. A decisão do STJ trouxe um elemento diferenciador que impactou todo o país, que é a possibilidade de criminalização pelo não recolhimento dos tributos em que se repassa o ônus financeiro ao terceiro que não tem qualquer relação jurídico-tributária. Ou seja, neste aspecto, a falência ou pré-falência não podem ser requisitos para aplicação do instituto da *inexigibilidade de conduta diversa* ao tipo penal ora estudado, uma vez que em algumas situações haverá prolongamento da instabilidade financeira com a emersão gradual da precariedade econômica da empresa, com diversos intentos infrutíferos de estabilização das atividades. Assim, o inadimplemento tributário será uma fonte financeira para

⁸⁶ VELOSO, Roberto Carvalho. *Op. cit* Págs. 194-195.

⁸⁷ VELOSO, Roberto Carvalho. *Op. cit* Pág. 196.

manutenção das demais atividades, que poderão estabilizar o caixa da empresa para, em momento posterior, ser possível o pagamento dos tributos, o que não resulta em desvalor da conduta. Sob este prisma, é necessária, apenas, a demonstração da precariedade financeira e que este estado emerja de fatores externos, com condutas tendentes à preservação da empresa pelos administradores.

Machado converge no mesmo sentido e é sintético, atribuindo como característica justificadora a mera situação de crise financeira da empresa, com intento do inadimplente em manter a empresa, para que posteriormente a dívida seja paga. Entretanto, considera que esse inadimplemento tem que ter origem no único meio de manter a empresa em funcionamento e deve restar devidamente comprovado. Este elemento é mais abrangente que o atribuído por Veloso, uma vez que não exige a falência ou pré-falência, e sim que esse meio seja o único capaz de manter a empresa em funcionamento. Esse elemento é importante, pois permite uma melhor análise do fato e condiz com a função social da empresa, porquanto o inadimplemento como único meio de mantê-la em funcionamento não será identificado necessariamente na pré-falência.⁸⁸

Direcionou-se o estudo para aqueles que exercem as atividades empresariais, porque a decisão do STJ no HC nº 399.109 define que o valor do tributo deverá se inserir no preço do produto. Nesse sentido, produto é aquilo que tem origem no desenvolvimento da atividade empresarial, não sendo aplicável, por isso, aos negócios estabelecidos entre os civis que não desenvolvam atividade empresarial no tocante aos tributos chamados *indiretos*.

No entanto, este fator não afasta as eventualidades em que o civil que não desenvolva atividade empresarial seja imputado pelo crime de *apropriação indébita tributária* quando, eventualmente, retenha o produto de outrem sob o prisma do direito tributário, ocasião em que já se pacificou na doutrina que é caso de ilícito penal.

Pelo exposto, observa-se que a inexigibilidade de conduta diversa assume causas supralegais, portanto, é possível sua aplicação quando o motivo que orienta a *apropriação indébita tributária* for a precariedade financeira, desde que preenchido os 4 requisitos da excludente de culpabilidade: o livre arbítrio limitado por circunstâncias externas à vontade do agente; colisão de deveres; que exista a valoração objetiva com a solução adequada e que o agente ou o terceiro beneficiado não sejam responsáveis pela situação conflituosa. Ademais, os requisitos para aplicação do instituto para o tipo penal em estudo são os seguintes: **(i)** prova de que a saúde financeira da empresa é precária; **(ii)** que a opção feita tenha sido efetivamente

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit* Pág.171.

único meio no sentido de preservação da empresa e não para lazer ou aumento de patrimônio dos sócios; **(iii)** que a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica geral ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração. Foram expostas diversas situações concretas em que essa precariedade financeira emerge na sociedade, bem como análises sobre a valoração dos bens jurídicos conflitantes. Nesta seara, quando não for possível identificar um grau maior ou menor quanto aos bens jurídicos, utilizar-se-á o critério de ponderação dos males causados. Momento em que, invariavelmente, não haverá a culpabilidade do agente quando houver vínculo *exculpante* entre o agente e sua escolha.

3.3. A aplicabilidade da precariedade financeira como excludente de culpabilidade no crime de *apropriação indébita tributária*

As análises doutrinárias do tema contribuem massivamente para entender a aplicabilidade da inexigibilidade de conduta diversa na *apropriação indébita tributária*. Contudo, é necessário observar como os tribunais interpretam este elemento excludente da culpabilidade e se existem outros aspectos que são considerados como relevantes.

O TRF4 tem jurisprudência no sentido de aplicar a precariedade financeira como excludente de culpabilidade. Em julgamento à ACR nº 2007.70.00.008845-3, o tribunal analisou o caso do administrador de uma empresa limitada que deixou de recolher o IRRF. No voto vencedor restou apontado que a tese é aceita quando houver demonstração cabal de que não houve possibilidade de pagamento de referido tributo, cujo ônus probatório recai sobre a defesa. As provas acostadas naqueles autos para sua demonstração foram diversos protestos em cartório dos devedores da sociedade empresária em período próximo ao do inadimplemento tributário, conjuntamente foi apresentada prova testemunhal e que a própria empresa teve o encerramento das atividades no período em que o processo penal transcorria, o que foi relevante para a decisão.

O voto de vista, que foi divergente, reconheceu a aplicabilidade do instituto, porém não compreendeu que o conjunto probatório era suficiente para que houvesse absolvição. Isso porque outros elementos poderiam ter sido acostados, como: balanço patrimonial, documentos contábeis, extratos ou declarações de imposto de renda, número de funcionários e o volume de operações dos negócios. Em que pese este extenso rol de documentos compreendidos como necessários, o posicionamento de que os réus poderiam ser absolvidos por decorrência dos

títulos acostados nos autos prevaleceu.⁸⁹ Deste julgado pode se observar que a concepção de “cabal” foi compreendida de modo mais amplo pelos votos vencedores do que aquele considerado pelo voto divergente, muito mais restritivo e exigente quanto ao conjunto de provas.

Em hipótese similar, a ACR nº 5049750-87.2017.4.04.7000/PR também tratou de IRRF descontado e não pago pelo administrador de uma empresa limitada, cuja tese defensiva foi a condição financeira precária da empresa, impossibilitando-os de agir de modo diverso no tocante ao inadimplemento tributário. Na oportunidade, o acusado alegou que pretendia pagar o fisco, porém não o fez por causa do momento financeiro pelo qual a empresa passava, optando pelo pagamento dos funcionários e outras despesas. A tese não foi afastada, mas para os nobres desembargadores as provas não eram suficientes para que as afirmações se comprovassem.⁹⁰

Nos Embargos de Divergência nº 5056399-30.2015.4.04.7100/RS, opostos pelo acusado que era administrador de uma empresa limitada, visava-se a manutenção da sentença do Magistrado de primeiro grau no sentido de absolver o réu pela conduta de *inexigibilidade de conduta diversa* no tipo penal da *apropriação indébita previdenciária*, cuja decisão final do juízo de primeiro grau compreendeu adimplida a demonstração cabal e sólida da situação financeira precária da empresa. A finalidade da defesa era o mantimento da sentença em detrimento do recurso de apelação interposto pelo Ministério Público. Entretanto, o recurso restou efetivo, reformando-se a decisão e condenando o acusado. O resultado dos votos foi dois favoráveis à condenação e um divergente, que seguiu a mesma compreensão da sentença. Os embargos de divergência alcançaram o fim pretendido, resultando em absolvição do acusado. No voto proferido neste último restou elucidado que as testemunhas foram unânimes no sentido de que o acusado não teve acréscimo patrimonial em detrimento da empresa e que um dos funcionários chegou a fazer empréstimo para salvaguardar os negócios.⁹¹ Vê-se que, nesta seara, o aspecto patrimonial do acusado é relevante para o tribunal quando comparado com o da empresa, uma vez se depreende da decisão que tal aspecto demonstraria se foi utilizado o tributo não pago como proveito econômico do administrador, no mesmo sentido apontado por Veloso como requisito para demonstração da excludente de culpabilidade ora trabalhada.

⁸⁹ TRF4, Apelação Criminal : ACR 2007.70.00.008845-3/PR, Sétima turma, Relator MÁRCIO ANTÔNIO ROCHA, D.E. 30/09/2010.

⁹⁰ TRF4, Apelação Criminal : ACR 5049750-87.2017.4.04.7000. Oitava turma. Relator Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz, juntado aos autos em 28/08/2019.

⁹¹ TRF4. Embargos de Divergência : EDv nº 5056399-30.2015.4.04.7100/RS. Quarta Seção. Relator Luiz Carlos Canalli. Julgado em 05/09/2019.

Por fim, em último julgado do TRF4 a ser estudado no presente trabalho, está a ACR nº 5003124-10.2017.4.04.7000/PR, em que o administrador da empresa foi acusado pelo não recolhimento de IRRF. O acórdão absolveu o acusado e destacou que a precariedade financeira deve ser aplicada em condições *graves, sérias e extremas*, cujo inadimplemento for *medida última*. Observa-se que é o posicionamento próximo ao de Machado, não se exigindo a falência ou pré-falência, e sim a precariedade financeira acrescida do inadimplemento tributário necessário para mantimento da empresa. A riqueza da decisão está nos elementos probatórios considerados relevantes para os desembargadores, que foram: alta inadimplência dos clientes, diversas ações judiciais contra a empresa, diversos protestos de dívidas, débitos inscritos em dívida ativa, rescisões contratuais, prova testemunhal comprovando empréstimos e refinanciamento de outros débitos.⁹²

O que se observa do tribunal federal é que a aplicabilidade da precariedade financeira é aceita, contudo, os elementos probatórios ficam a cargo dos acusados, que devem demonstrar cabalmente a situação, sendo aceitos diversos documentos probatórios, inclusive orais, para demonstrar estas situações. Pouco se fala dos requisitos que a doutrina impõe para aplicação do instituto, recaindo a análise majoritariamente sobre as provas cabais tendentes a demonstrar a precariedade financeira da empresa, cuja maior relevância estão nas documentais.

Nada obstante, o TJSC compreende pela não aplicabilidade da excludente de culpabilidade na apropriação indébita tributária, o que pode ser observado em diversos julgados do tribunal e em todas as suas câmaras criminais. Tal compreensão se extrai da interpretação financeira do tribunal quanto ao tipo penal em comento, tornando-se relevante a circunstância do empresário que inclui no valor do produto aquele *quantum* correspondente ao do tributo, apropriando-se de algo que não lhe pertence, sendo indevida a utilização destes valores como meio de superação da crise e da falência, como se observa da ACR nº 0917829-65.2016.8.24.0033.⁹³

Um segundo elemento justificador da não aplicabilidade da excludente de culpabilidade é a caracterização de um crime formal que se consuma com a simples prática do crime, como é exposto na ACR nº 0902021-86.2016.8.24.0011. Esta circunstância não restou devidamente fundamentada no acórdão para que se compreendesse com precisão a

⁹² TRF4, Apelação Criminal : ACR 5003124-10.2017.4.04.7000, Oitava turma, Relator João Pedro Gebran Neto, juntado aos autos em 28/09/2018.

⁹³ TJSC. Apelação Criminal : ACR 0917829-65.2016.8.24.0033. Quarta Câmara Criminal. Relator Zanini Fornerolli. Julgado em: 19/09/2019.

fundamentação do afastamento, mas é necessário levar em consideração este fator para compreender a extensão interpretativa dos desembargadores estaduais.⁹⁴

Em outros acórdãos, afirma-se a inexistência de substrato jurídico para aplicação dessa justificativa como excludente de culpabilidade, como se constata nas ACR's: 0900164-02.2016.8.24.0012.⁹⁵

Nesse sentido, é possível identificar a divergência jurisprudencial que permeia o estado de Santa Catarina pois, enquanto o tribunal estadual não aplica a precariedade financeira como excludente de culpabilidade do tipo penal de *apropriação indébita tributária*, o tribunal federal a aplica e expõe a relevância probatória para tanto.

Cabe destacar alguns julgamentos anteriores que consideraram aplicável a excludente de culpabilidade, porém, são escassos esses julgados. Em resumo, esses processos foram julgados em 2017 e 2018 (ao contrário dos estudados acima, todos datados de 2019) e são todas Apelações Criminais, cujos nº são 0900133-19.2015.8.24.0011⁹⁶, 0900484-2014.8.24.0036⁹⁷ e 0038741-98.2013.8.24.0038⁹⁸. Na oportunidade, os julgamentos apontaram que a causa supralegal:

deve ser extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do recolhimento do tributo devido [...] assim como elemento subjetivo do comportamento, ou seja, a boa-fé do denunciado, tudo diante de um critério valorativo de razoabilidade.

Entretanto, conforme foi apontado, decisões nesse sentido são escassas e visivelmente houve uma modificação na compreensão do tema pelo tribunal.

Nesse sentido, a divergência entre ambos os tribunais seria motivo suficiente para interposição de Recurso Especial com fundamento no artigo 105, inciso III, alíneas *a* e *c*, da

⁹⁴ TJSC. Apelação Criminal : ACR 0902021-86.2016.8.24.0011. Quinta Câmara Criminal. Rel. Cinthia Beatriz da S. Bittencourt Schaefer. Julgado em 03/10/2019.

⁹⁵ TJSC. Apelação Criminal : ACR 0900164-02.2016.8.24.0012. Terceira Câmara criminal. Relator Júlio César M. Ferreira de Melo. Julgado em: 06/08/2019. TJSC. Apelação Criminal : ACR 0901139-88.2016.8.24.0023. Terceira Câmara criminal. Relator Júlio César M. Ferreira de Melo. Julgado em: 27/08/2019. TJSC. Apelação Criminal : ACR 0905797-76.2017.8.24.0038. Terceira Câmara criminal. Relator Júlio César M. Ferreira de Melo. Julgado em: 06/08/2019.

⁹⁶ TJSC. Apelação Criminal : ACR 0900133-19.2015.8.24.0011. Relator Getúlio Corrêa. Segunda Câmara Criminal. julgado em: 03/04/2018.

⁹⁷ TJSC. Apelação Criminal : ACR 0900484-48.2014.8.24.0036. Relator Getúlio Corrêa. Terceira Câmara Criminal. Julgado em: 15/05/2018.

⁹⁸ TJSC. Apelação Criminal : ACR 0038741-98.2013.8.24.0038. Relator Getúlio Corrêa. Segunda Câmara Criminal. julgado em: 28/11/2017.

Constituição Federal, que prevê como requisito para admissão desta espécie de recurso a ofensa à Lei federal ou interpretação divergente entre os tribunais quanto à lei federal.⁹⁹

Em que pese isto, o STJ não chega a analisar o mérito das demandas que se fundamentem na excludente de culpabilidade ora trabalhada. A fundamentação do tribunal superior é que não compete a ele a análise probatória mas, tão somente, a aplicação da norma, encontrando-se o óbice na súmula 7 do tribunal, que comporta a seguinte redação: “a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.¹⁰⁰ Esta interpretação do tribunal superior está exposta no Recurso Especial nº 1.712.038/SC.¹⁰¹ Portanto, a aplicação ou não da excludente de culpabilidade de precariedade financeira nos crimes tributários fica condicionada à compreensão do tribunal julgador de segunda instância, federal ou estadual, o que se evidencia na análise de outros dois acórdãos em que os tribunais ordinários julgaram diferentemente, um aplicando a precariedade financeira como excludente de culpabilidade no tipo penal ora trabalhado¹⁰², enquanto o outro compreendeu pela sua inaplicabilidade (este que restou sedimentado, em verdade, que não havia provas suficientes para aplicação do instituto).¹⁰³

Por sua vez, o STF admite a aplicabilidade da precariedade financeira como causa supralegal da excludente de culpabilidade. Em julgamento de Ação Penal nº 516, de sua competência originária, em que o acusado deixou de recolher valores devidos à previdência social, o tribunal supremo sedimentou que a aplicação dessa excludente se dá quando não restar alternativa socialmente menos danosa quanto à falta de recolhimento do tributo devido, que deverá ser aferido pelo julgado pelo parâmetro da razoabilidade em consonância com os fatos provados nos autos. Continuamente, elencou o STF que a boa-fé é requisito de aplicação. Este último elemento já era presumível na doutrina quando destacava como requisito importante a existência de *atos tendentes ao mantimento das empresas*¹⁰⁴, contudo, há importância deste elemento àqueles acusados que não desenvolvam atividades comerciais.

Em que pese isto, o STF compreende do mesmo modo que o STJ no tocante aos Recursos Extraordinários: de que não compete ao tribunal a análise fática para aplicação da

⁹⁹ BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília, DF. Acessível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acessado em: 14/10/2019.

¹⁰⁰ STJ. **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, DF. Acessível em < http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf >, Acessado em 14/10/2019.

¹⁰¹ STJ. Recurso Especial : RESp. nº 1.712.038/SC. Sexta Turma. Min. Relator Rogerio Schietti Cruz. Julgado em: 07/08/2018

¹⁰² STJ. Agravo em Recurso Especial : AgRg nº 1.346.506/GO. Sexta Turma. Min. Rel. Laurita Vaz. Julgado em 26/03/2019.

¹⁰³ STJ. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial : Agrg nos EDcl no RESp nº 1.671.998/SC. Quinta Turma. Ministro Relator Joel Ilan Paciornk. Julgado em 21/02/2019.

¹⁰⁴ STF. Ação Penal : AP nº 516/DF. Ministro Relator Ayres Britto. Julgado em 27/09/2010.

condição financeira como causa supralegal de excludente de ilicitude. Nesse sentido, está o julgamento do HC 113.418/PB, em que o voto vencedor destacou a aplicabilidade do instituto, mas que diante da ausência de comprovação para o tribunal inferior quanto à precariedade da condição financeira, ficou o STF condicionado à compreensão fática daquele tribunal. Há que se fazer a ressalva quanto ao voto do Ministro Barroso neste acórdão, no sentido de que é inaplicável esta causa supralegal ao tipo penal de *apropriação indébita tributária*.¹⁰⁵

Pelo exposto, observa-se que há posicionamento majoritário na jurisprudência pela aplicabilidade da precariedade financeira como excludente supralegal da culpabilidade no crime de *apropriação indébita previdenciária*, contudo, não há um consenso, tampouco julgamento repetitivo acerca do tema, prova disso é a compreensão quanto à inaplicabilidade deste instituto pelo TJSC e pela aplicabilidade pelo TRF4. Vê-se que os tribunais não trabalham com afinco os elementos apontados pela doutrina. O TRF4 tem compreensão no sentido de que são necessárias provas cabais que demonstram a real situação de precariedade financeira, enquanto o STF condiciona à boa-fé e à ponderação razoável do intérprete quanto ao dano causado. Em pese este fator, o STF somente aplica esta compreensão quando o tribunal inferior tiver sedimentado que houve precariedade financeira, excetuados os casos de sua competência originária, o que inviabiliza o recurso. Por sua vez, o STJ não analisa estas questões, por óbice da súmula 7, resultando, assim, que competirá aos tribunais ordinários a maior contribuição quanto a este tema.

3.4. O cenário diante dos elementos encontrados pela doutrina e pela jurisprudência

Pelo estudo apontado neste capítulo, restaram esclarecidos quais são os requisitos da culpabilidade e suas excludentes. Primeiramente, se elucidou como a culpabilidade se insere na teoria do crime, elencando que alguns se posicionam pela teoria bipartite, segundo a qual a culpabilidade não constitui elemento do crime, mas, apenas, motivo de redução da pena aplicada. Por sua vez, é majoritária a adoção e aplicabilidade da teoria tripartite do crime no Brasil, nesse sentido, presentes quaisquer de suas excludentes, inexistirá crime.

Verificou-se que a para aplicar a excludente de culpabilidade em estudo é necessária a redução do livre-arbítrio no momento do ato criminoso por condições fáticas suficientes que

¹⁰⁵ STF. Habeas Corpus : HC nº 113.418/PB. Primeira Turma. Ministro Relator Luiz Fux. Julgado em 24/09/2013.

alterem a vontade normal do agente e o coloque em situação de desigualdade aos demais sujeitos da sociedade.

No tocante às excludentes, constatou-se que o Código Penal prevê diversas excludentes de culpabilidade, como, por exemplo a inimputabilidade, a coação moral irresistível e a obediência hierárquica.

Em que pese não existir previsão expressa, a inexigibilidade de conduta diversa é gênero da obediência hierárquica e da coação moral irresistível, mas seu rol não é taxativo, possuindo exculpantes supralegais que variarão a depender do tipo penal imputado. A principal característica da inexigibilidade da conduta diversa é a consciência do agente, em seu ato delituoso, de que está praticando uma conduta criminosa, mas, mesmo ciente, mantém seu *modus operandi* porque estava compelido psicologicamente por motivos externos que interferiram demasiadamente em seu livre-arbítrio.

O objeto deste estudo era verificar se é possível aplicar a precariedade financeira como excludente supralegal de culpabilidade no crime de apropriação indébita tributária, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

Majoritariamente se depreende que sim, a doutrina considera aplicável a excludente de culpabilidade e elenca diversos requisitos para que assim o seja, especialmente quando: **(i)** há uma situação de conflito, identificada especialmente diante da saúde financeira precária do contribuinte ao ponto de ele se encontrar em estágio de falência ou pré-falência; **(ii)** a opção feita tenha sido efetivamente no sentido de preservação da empresa e não para lazer ou aumento de patrimônio dos sócios; **(iii)** que a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica geral ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração.

Por sua vez, a jurisprudência diverge quanto à aplicação desta excludente de culpabilidade na região de Santa Catarina, isso porque o atualmente posicionamento do TJSC compreende como inaplicável, compreendendo pela inexistência de substrato jurídico que assim o permita, enquanto o TRF4 a aplica. Este último aprofunda a matéria exigindo provas cabais de demonstração da deficiência econômica da empresa, mas não elenca os critérios específicos para tanto. Portanto, é ideal que nestes casos haja a reunião do maior substrato probatório possível para infirmar o julgamento do Magistrado.

No tocante aos tribunais extraordinários, verificou-se a existência de obstáculos presentes no STF e no STJ quanto à análise do instituto por óbice na análise fática. Em que pese isto, demonstrou-se que o STF, em caso de julgamento de sua competência originária, se posiciona favorável à aplicação, oportunidade em que a suprema corte considerou a boa-fé

como um de seus requisitos e que o julgamento da lide se desse por análise razoável dos aspectos fáticos.

Ademais, a análise se aprofundou às empresas porque a decisão do STJ se orientou em definir que o tributo inserido no preço do *produto* e não pago configura o ilícito penal. Nesse sentido, sendo produto derivado de uma atividade empresarial, compete a imputação penal a quem pratica tal atividade. Nada obstante, é possível a imputação penal quando o agente se classificar como *retentor* – seara tributária, ou quando o civil desenvolva atividades empresariais.

Diante dos novos contornos da jurisprudência, especialmente no HC nº 399.109, do STJ e do RE nº 574.706, propôs-se a modificação na compreensão dos requisitos da precariedade financeira como excludente supralegal de culpabilidade quanto ao tipo penal, porquanto as fundamentações expostas nestes acórdãos impactam sobremaneira o cotidiano, principalmente o empresarial, bem como a própria economia nacional. Isso porque, até então, compreendia-se majoritariamente que os crimes de apropriação indébita tributária se aplicavam àqueles que figuravam como retentores do tributo, que não tinham o próprio patrimônio reduzido e estavam responsáveis por repassar ao fisco valor pecuniário pertencente a outrem, este que tinha reduzido seu patrimônio. Por isso, consoante novo parâmetro e seus impactos no desvalor da conduta, a reestruturação dos parâmetros necessários para aplicabilidade do instituto em comento foram: **(i)** prova de que a saúde financeira da empresa é precária; **(ii)** que a opção feita tenha sido efetivamente único meio no sentido de preservação da empresa e não para lazer ou aumento de patrimônio dos sócios; **(iii)** que a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica geral ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração.

Com o julgamento do HC nº 399.109/SC, a Lei nº 8.137/90 ganha maiores caracterizações de mero instrumento arrecadatário estatal, sendo necessário observar qual o impacto que as decisões do judiciário trarão nesta seara. A excludente de culpabilidade em comento é meio pelo qual se pretende o maior equilíbrio. Entretanto, a criminalização da conduta de tributos *indiretos* reflete diretamente na economia, podendo afetar as diversas camadas da população. Como se demonstrou no primeiro capítulo deste trabalho, o bem jurídico tutelado se justifica dogmaticamente a penalização da *apropriação indébita* – cuja valoração do tipo penal será melhor demonstrada no capítulo posterior.

Porém, diante da atual compreensão pela penalização do inadimplemento de tributos *indiretos*, bem como a definição de receita bruta pelo STF e como ela interage com o tipo penal em comento, torna-se relevante a análise de como se dá a relação entre receitas públicas, a

apropriação indébita tributária e a instrumentalização do direito penal como meio arrecadatório.

4. O papel do tributo e sua defesa em âmbito penal

4.1. O modelo econômico-constitucional estatal e relevância do tributo para a sociedade

Para compreender a relação e a importância que a arrecadação tributária tem para o Estado, é preciso fazer uma breve retrospectiva histórica de como se sustentavam as sociedades anteriores ao Estado moderno.

Como marco inicial desta linha temporal, toma-se a idade média e a estrutura feudal de organização. O feudalismo tinha como esqueleto a dependência de poder entre os senhores de terras, o senhor feudal, e os moradores de feudo, geralmente camponeses e servos. Tanto camponeses quanto os servos ficavam responsáveis por pagar a sua morada no feudo ao senhor feudal e garantir a parcela de dízimo devido à igreja, como meio de manter aquele sistema. Como a economia neste período não era desenvolvida, o pagamento, geralmente, não se dava por moeda, mas sim por escambo, ou seja, pela troca dos produtos produzidos pelos camponeses. Esse sistema de escambo não se aplicava aos servos, que pagavam com o próprio trabalho braçal a dívida com o senhor feudal – muitas vezes coagidos para tanto. A carga tributária era alta, alcançando cerca de 50% da produção dos camponeses, quantificação esta que não é possível atribuir aos servos, mas que pelas circunstâncias do exercício de labor braçal, comumente forçado, infere-se a mesma compreensão.¹⁰⁶

No fim da idade média, especialmente durante os séculos XVII e XVIII, com a queda do sistema feudal e ascensão do período absolutista, primou a fonte arrecadatória oriundas das guerras, inexistindo regras de arrecadação delimitadas. Predominava a vontade do Rei, em que tudo que afirmava era lícito e prevalecia em detrimento da vontade dos cidadãos.¹⁰⁷

Tais características iniciam primordialmente suas modificações com a força dos ideais constitucionalista e liberal, especialmente na Revolução Francesa, em 1789, que em sua constituição obrigava a justiça na arrecadação e aplicação dos recursos financeiros, bem como na *Carta magna* americana, de 1787, determinando a uniformidade da tributação entre os cidadãos.¹⁰⁸

¹⁰⁶ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro**, 5ª Ed., rev. e atual. e ampl. Rio de Janeiro : Forense. 2018. Pág. 30.

¹⁰⁷ ABRAHAM, Marcus. *Op. cit* Pág 34.

¹⁰⁸ ABRAHAM, Marcus. *Op. cit* Págs. 34-35.

Com isso, nasce o *Estado fiscal minimalista*, que não se apoia fundamentalmente em guerras ou outras fontes de renda, e sim na arrecadação tributária. Caracterizado, inicialmente, por seu perfil liberalista e capitalista, havia pouca intervenção estatal nos diversos setores sociais.¹⁰⁹ A política predominante naquele período era de que o Estado era um *mal necessário* e, conseqüentemente, detinha competências minimamente interventoras, quais fossem: manter a segurança, previdência social, justiça e políticas públicas, afastando-se de questões econômicas.¹¹⁰

A crise do sistema do *Estado fiscal minimalista* se deu pela incapacidade do mercado em atender demandas sociais e superar crises mercantis, ensejando a intervenção do Estado para satisfazer estes interesses. Com efeito, após a crise americana sofrida no ano de 1929, emerge o *Estado social fiscal*, também conhecido como por *Estado do bem-estar social*, cuja responsabilidade recaía na redistribuição de renda e na intervenção na economia.¹¹¹ É nele que residem duas funções que permeiam, até hoje, o Estado, que são: a financeira alocativa e a distributiva. A primeira se destina a alocar recursos em serviços e bens necessários ao desenvolvimento das atividades que não podem ser fornecidas pelo mercado, ou que não são de seu interesse fornecer, enquanto a segunda visa manter igualdade de renda e riquezas para evitar resultados danosos advindos da concentração de renda.¹¹²

Apesar de se manter a característica alocativa e distributiva do Estado, o modelo de *bem-estar social* decaiu na medida em que os governos o aplicaram desenfreadamente, sufocando as finanças públicas e inviabilizando seus orçamentos. Conseqüentemente, nasce o atual modelo de Estado, chamado de *Estado democrático e social de direito* ou de *Estado Financeiro*, diminuindo a sua intervenção e tamanho e atribuindo papel de maior relevância à arrecadação tributária, porquanto as empresas públicas, presentes no *Estado do bem-estar social*, passaram a ser privatizadas, resultando na diminuição das receitas públicas.¹¹³

No Brasil é adotado o modelo constitucional de *Estado democrático e social*, pautando-se em fundamentos como a livre-iniciativa privada concomitantemente com a manutenção de uma política social, cuja intervenção se dá por intermédio do Ministério Público, Poder Judiciário e Congresso Nacional.¹¹⁴

¹⁰⁹ ABRAHAM, Marcus. *Op. cit* Pág. 36.

¹¹⁰ EUSTÁQUIO, Leandro. *Op. cit* Pág. 15.

¹¹¹ ABRAHAM, Marcus. *Op. cit* Pág. 36.

¹¹² EUSTÁQUIO, *Op. cit* Pág. 16.

¹¹³ EUSTÁQUIO, *Op. cit* Pág. 16.

¹¹⁴ ABRAHAM, Marcus. *Op. cit* Pág. 34-40

Aqui, predomina a caracterização de que os recursos são escassos, influenciando na necessidade de equilíbrio entre gastos e ganhos, mas que não permite ao Estado o afastamento das obrigações sociais e fundamentais que pretende garantir. Isso porque as funções exercidas pelo Estado são específicas, com fito de prover as necessidades públicas. Por tais aspectos, a atividade financeira estatal envolve a arrecadação, gestão e a aplicação dos recursos que possui. Observa-se que a atividade financeira do Estado é mero instrumento para garantir seus objetivos, seja pela prestação direta dos serviços ou por intermédio de terceiros.¹¹⁵

Pois bem. Conforme expõe o professor doutor Matheus Felipe de Castro, em sua obra de pós-doutorado, a Constituição Federal adotou o modelo econômico de Estado fundamentado em um sistema capitalista que se submete aos fins sociais, políticos e econômicos nela definidos.¹¹⁶ Nas palavras do Autor, não se busca exclusivamente o equilíbrio fiscal, nos termos seguintes:

Evidentemente, o equilíbrio fiscal não é um objeto em si mesmo como política de Estado. Ele serve à realização de certos objetivos fundamentais adotados por uma comunidade política em sua constituição e fornece, inclusive, os pressupostos para a aferição da justiça ou injustiça de um sistema fiscal historicamente determinado. Embora existam opiniões teóricas que orientem a busca da justiça fiscal por critérios meramente tributários, o valor mais geral que orienta a justiça ou injustiça de um sistema fiscal é a efetivação da justiça social e, por conseguinte, dos direitos fundamentais prestacionais que caracterizam um Estado de bem-estar social, com finalidades redistributivas do produto nacional entre todos os seus cidadãos, como forma de efetivação de eficiente, duradouro e universal *sistema de segurança humana*.¹¹⁷

O Ministro Luis Roberto Barroso expõe que, como base do sistema capitalista, a constituição garante a livre iniciativa, que é fundamento da *Carta magna*, e não restringe sua aplicação à vida cívica, mas, também, à ordem econômica. Assim, expõe que em diversos trechos da *Carta Magna* são garantidos os direitos de propriedade, liberdade de empresa, do trabalho, de contratar e da livre concorrência.¹¹⁸

Nada obstante, pondera que essa livre concorrência é limitada, uma vez que se faz inafastável o exercício social da propriedade e da empresa, não sendo permitido que este direito seja utilizado infringindo o direito dos consumidores ou com abuso de poder econômico.¹¹⁹

¹¹⁵ ABRAHAM, Marcus. *Op. cit* Pág. 36-37.

¹¹⁶ DE CASTRO, Matheus Felipe. **A crise fiscal do Estado brasileiro uma economia política dos direitos fundamentais**. Tese pós doutorado (pós doutorado em direito). Não publicado. Pág. 83-88.

¹¹⁷ DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. Cit.* Págs. 26-27.

¹¹⁸ BARROSO, Luis Roberto. **Estado e livre iniciativa na experiência constitucional**. 2014. Acessível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/04/Estado-e-Livre-iniciativa_versao-final_11abr2014.pdf >. Acessado em: 19/10/2019. Pág. 10-11.

¹¹⁹ BARROSO, Luis Roberto. *Op. cit* Pág. 12.

Apesar do modelo proposto originalmente pela Constituição de 1988, o professor doutor Matheus Felipe de Castro aponta que com a força emergente de políticas neoliberais, vigente especialmente durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, a intervenção do Estado na economia restou enfraquecida com o pouco provimento de direitos e recursos, ensejando um novo modelo estatal. O motivo justificador para tanto foi a conflituosa crise fiscal influenciada por fatores externos, especialmente pelo desenvolvimento de um capitalismo periférico e dependente do mercado estrangeiro, e internos, carregada principalmente pela dívida pública, que fundamentou o argumento de que os direitos sociais e as políticas públicas eram o grande problema das finanças estatais.¹²⁰

Assim, o Estado passou a regular a iniciativa privada nas áreas que antes competia ao Estado providor, com regulamentação por meio de Lei e pelos órgãos fiscalizadores e reguladores, como é o caso do IBAMA e da ANAC, por exemplo.

Nesse sentido, o Brasil assume um modelo econômico capitalista de economia, que assume interferências estatais a fim de se tornar igualitária a concorrência e não inibe totalmente que o Estado atue efetivamente em políticas sociais. Conforme já se elucidou, a receita tributária é fonte primordial de renda para o Estado implementar as políticas públicas que se propõe a garantir. É claro, que nesse diapasão, é imperioso considerar os diversos limites constitucionais impostos ao poder de tributar, como, por exemplo, a vedação ao confisco e o princípio da capacidade contributiva.¹²¹ Portanto, respeitados estes limites, os tributos incidirão sobre a propriedade dos contribuintes; e é na prosperidade financeira e patrimonial destes últimos que haverá arrecadação estatal, cujo tributo será valorado conforme se possa aferir o *quantum* econômico correspondente ao bem da vida e cuja relação está intrinsecamente assentada nos altos e baixos da economia.

Ante o exposto, a relevância tributária resta melhor esclarecida, pois não se compreende o tributo como mero mantenedor do Estado, mas como instrumento voltado para a própria população, que servirá para o alcance dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que no artigo 3º pretende garantir uma sociedade: justa, solidária e sempre promovendo o bem de todos.

Nesta seara é que se pode afirmar um *dever fundamental* de pagar tributos. Em trabalho específico sobre o tema, Felipe Barcarollo expõe que ao tratar de direitos fundamentais é comum se deixar de lado os deveres fundamentais, e é sob o mesmo fundamento acima exarado

¹²⁰ DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. Cit.* Págs. 30-31.

¹²¹ AMARO, Luciano. *Op. cit* Págs. 143-144.

que defende o dever social de todos a pagar impostos. Em que pese o autor utilizar a expressão “impostos”, da leitura do texto é possível extrair que este dever não se destina somente a esta espécie tributária, mas a todos os tributos que visem implementar políticas públicas.¹²²

Destarte, como já foi apurado no primeiro capítulo deste trabalho, há relevância jurídica (dogmática) para que o tributo seja bem jurídico tutelado pelo Estado em seara penal, uma vez que há *dever fundamental* do contribuinte em adimplir com o tributo. Contudo, é necessária a devida precaução, pois é possível prospectar reflexos negativos na imputação penal ao inadimplemento tributário na medida que haverá receio do contribuinte no desenvolvimento de suas atividades econômicas, porquanto o risco do negócio ficaria vinculado a uma possível persecução penal quando deixasse de pagar os tributos cujo valor correspondente a eles fossem inseridos no preço de seu produto, especialmente se houver a caracterização de que ela é utilizada como instrumento extra do Estado com fito arrecadatório, o que resultaria em um retorno ao Egito antigo que, conforme exposto na introdução deste trabalho, punia-se o inadimplemento tributário corporalmente.

4.2. Persecução penal como instrumento arrecadatório do Estado e a escassez de recursos no sistema capitalista: o problema da criminalização da apropriação indébita tributária

As marcas da pretensão meramente arrecadatória do direito penal tributário e a pretensão punitivista aos inadimplentes estão presentes na legislação e na sociedade, o que se reflete nos operadores jurídicos porque estão inseridos em um contexto social e que dificilmente se pode afastar no momento de operacionalizar o direito.

Assevera-se esta caracterização arrecadatória do direito penal tributário pelas regras excepcionais que nele vigoram, diferentemente das demais searas penais. Estas regras residem especialmente na extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Em um primeiro momento, utiliza-se o fundamento legal encontrado na Lei nº 9.249/95, em seu artigo 34, que aduz a extinção da punibilidade quando o pagamento se der “antes do oferecimento da denúncia”.¹²³

¹²² BARCAROLLO, Felipe. **O dever fundamental de pagar imposto como condição de possibilidade para implementação de políticas públicas**. Revista de Finanças Públicas, tributação e desenvolvimento 1ª ed. Rio de Janeiro. 2013. Págs. 17-18

¹²³ BRASIL. Lei 9.249 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências**. Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm >, Acessado em: 01/11/2019.

Em trabalho específico sobre o tema, Tathiana Laiz Guzella destaca que os delitos penais tributários saem à regra dos demais porque se visualiza uma atuação do Estado tendendo aplicar políticas reparadoras à vítima. Apesar da redação normativa incidir exclusivamente no momento anterior à denúncia, o STF tem posicionamento pacífico no sentido de extinguir a punibilidade se o pagamento for feito a qualquer tempo. Concomitantemente a isto, a autora utiliza a Lei de parcelamentos fiscais, conhecida como REFIS (Lei nº 9.964/2000), que em seu artigo 15, §3º, determina a suspensão da pretensão punitiva do Estado quando o débito for parcelado até ulterior pagamento final, quando, então, restará extinta a punibilidade¹²⁴, bem como a Lei nº 10.684/2003, que igualmente parcelava os débitos tributários, que comporta em seu artigo 9º redação similar à 9.964/2000.¹²⁵

Nesse sentido, Guzella pontua que o direito penal tributário no Brasil segue uma lógica utilitarista, que se utiliza do direito penal como instrumento da execução fiscal. Conclui, assim, que o legislador deu predominância para o interesse arrecadatório, ao invés de proteger a fé pública e a administração pública.¹²⁶

Como já demarcado neste trabalho, quando estudado o objeto jurídico tutelado pela norma penal tributária, desde seu Projeto de Lei até a Lei nº 8.137/90, carregava a intenção no incremento da arrecadação, o que demonstraria uma visão patrimonialista na relação do bem jurídico tutelado com o direito penal. Na ocasião, defendeu-se a teoria funcionalista pela função social do tributo, contudo, sobressaindo à análise dogmática e buscando se alcançar a compreensão quanto à relação entre a sociedade e a norma, observa-se que em diversos momentos o que predomina no cotidiano é o interesse arrecadatório, característica predominante para a teoria patrimonialista.

Assim, invariavelmente, a persecução penal em matéria tributária se justifica dogmaticamente porquanto as políticas públicas continuam se implementando por meio dos tributos. Ademais, em regra, os crimes tributários da Lei nº 8.137/90 são aqueles em que há uma tentativa de burlar a fiscalização do Estado por intermédio de artifícios enganosos.

Entretanto, o tipo penal *apropriação indébita tributária* foge desta regra porque ele avulta a função exclusivamente arrecadatória do Estado, pois, ao contrário dos demais tipos

¹²⁴ BRASIL. Lei 9.964 de 10 de abril de 2000. **Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.** Brasília. DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm > acessado em: 01/11/2019.

¹²⁵ BRASIL. Lei 10.684 de 30 de maio de 2003. **Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.** Brasília. DF. Acessível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm >, Acessado em: 01/11/2019.

¹²⁶ GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisonalizantes.** Dissertação de mestrado (Mestrado em direito). Curitiba : Centro Universitário Curitiba. 2009. Págs. 89-101.

penais, o que se penaliza é o inadimplemento fiscal carreado na conduta honesta do contribuinte que declara o quanto deve ao fisco, mas que por algum motivo deixa de pagar. Esse ato do contribuinte pode ser entendido por intermédio de um conhecido ditado brasileiro “devo, não nego, pago quando puder”.

Faz-se tal apontamento porque a autora considera que diante de tais características deveria se despenalizar/descriminalizar todos os crimes tributários, atribuindo a punição a estes por outras áreas do direito que não a penal, inclusive aqueles tendentes a enganar o fisco. O posicionamento tem marco no papel do direito penal em tutelar bens supra importantes, marca historicamente fundamental para ele, o que “não se sustenta à luz de garantias e postulados constitucionais” quando o próprio legislador desconfigura este instituto ao extinguir a punibilidade com o pagamento da dívida.¹²⁷

Em verdade, como já trazido no presente trabalho, o tipo penal de *apropriação indébita tributária* não respeita os princípios da subsidiariedade e fragmentariedade do próprio direito penal. Apesar da alta relevância dos tributos, há que existir uma relação entre o bem jurídico tutelado pela circunstância de a *última ratio*, o que não se visualiza no cotidiano brasileiro, que possui numerosas ações de execução fiscal, com fito de reaver o crédito tributário. Assim, constringe-se o patrimônio do devedor e se viabiliza a arrecadação tributária pela execução, cujo crédito possui diversos privilégios. Então qual o sentido da persecução penal?

A resposta para a pergunta encontra maior dificuldades quando se compreende que na sistemática da sociedade econômica, há, naturalmente, a escassez dos recursos, que se dá pela própria limitação do planeta em fornecer bens naturais suficientes em conformidade com a necessidade capitalista e a falta de produtos renováveis¹²⁸. Conseqüentemente, se há escassez de recursos, nem todos conseguiram se manter no sistema, resultando em normalidade o inadimplemento das obrigações financeiras.

Caracterizada a normalidade desta dinâmica é que a criminalização da conduta da inadimplência, sem que o contribuinte tenha empregado meios artificiosos contra o fisco, banaliza a utilização do direito penal, especialmente diante dos aspectos legislativos do direito penal tributário. Portanto, na prática, a persecução penal da *apropriação indébita tributária* é mero meio repressivo para coação ao pagamento.

¹²⁷ GUZELLA, Tathiana Laiz. *Op. Cit.* Pág. 123-124.

¹²⁸ ANDRADE, Daniel Caixeta, ROMEIRO Ademais Ribeiro, SIMÕES Marcelo Silva. **Economia e Sociedade, From na empty to a full world: a nova natureza da escassez e suas implicações**; v. 21. Campinas. 2012. Págs. 699-670.

Nesse sentido, é compreensível o posicionamento daqueles que entoam a utilização do direito penal como viabilizador da prisão por dívida. Alguns autores apontam como inconstitucional a criminalização da *apropriação indébita tributária*, como, por exemplo, Hugo de Brito Machado, que se propõe a uma análise sistêmica e teleológica do tipo penal e defende que a Constituição Federal, ao tratar em seu artigo 5º, inciso LXVII, que “não haverá prisão civil por dívida, salvo o responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”, colocou em um patamar superior o direito à liberdade em decorrência de um crédito.¹²⁹

Salienta, ainda, que há entendimento pacífico dos tribunais, em especial do STF, de que o fisco não pode se utilizar de sanções políticas para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, como, por exemplo, a pena de apreensão de mercadorias. Em que pese o autor não mencionar no texto, esta compreensão está consubstanciada na súmula 323 do STF.¹³⁰ Nesse sentido, não haveria lógica no impedimento em apreender mercadorias para coagir o pagamento tributário, mas existir permissão para prisão pelo inadimplemento.

Esta intenção politicamente arrecadatória pode ser vislumbrada em diversos setores, a exemplo disso está a reportagem da Folha de São Paulo, em que foi publicada notícia, após a decisão do STJ no HC nº 399.109, com o seguinte texto:

[...]

Caso a decisão seja confirmada, em tese 166.088 empresário paulista correrão o risco de serem condenados. Juntos, eles devem R\$ 89 bilhões.

O governo paulista no entanto, pretende ir atrás apenas dos chamados devedores costumazes, cujo número é bem menor: 16 mil, que são responsáveis por um dívida calculada em R\$ 34 bilhões.

Os setores têxtil, de matarlugia e de máquinas e equipamentos estão entre os maiores devedores em São Paulo.

“Não dá pra colocar todos os devedores na mesma cesta”, afirma Ana Lúcia Pires, subprocuradora-geral do contencioso tributário fiscal. “O alvo não será o contribuinte que foi atingido pela crise econômica, mas o que efetivamente se financia à custa do Estado”.

A legislação paulista considera devedor costumaz aquele com débitos durante seis períodos de apuração, de forma consecutiva ou não, em um prazo de 12 meses.

A Procuradoria, em parceria com a Secretaria do Estado da Fazenda, pretende fazer uma verificação minuciosa e encaminhar os casos recorrentes ao Ministério Público Estadual.

Na avaliação do governo, o devedor costumaz chegou a essa situação deliberadamente, no intuito de utilizar o valor devido como capital de giro.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* Pág. 23.

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 323: **É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.** Acessível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136> >; Acessado em: 01/11/2019.

Como pelo entendimento anterior não havia punição criminal, deixava resolver a situação fiscal lá na frente, muitas vezes recorrendo a programas de parcelamento da dívida.

A criminalização, no entendimento do governo, acaba com esse tipo de estratégia, à medida que essa situação passa a ser equivalente à do contribuinte que recorre a fraude para sonegar imposto.

“Ninguém tem o direito de reter o que não é seu”, afirma a promotora Tatiana Bicudo. [...] ¹³¹

Observa-se desta reportagem uma ação conjunta entre a Procuradoria e o governo do Estado de São Paulo no sentido de instrumentalizar a atuação do Ministério Público com fito de alcançar a maior arrecadação tributária. Esta intenção resta compreendida quando pretende a “caça” de devedores costumazes, delimitados como aqueles que deixam de pagar ao fisco por 6 vezes no prazo de 12 meses, presumindo-se, para a Procuradoria, que o inadimplemento se dá por culpa do contribuinte que faria jus a esse dinheiro como espécie de capital de giro. Nesse sentido, a Procuradoria afasta de si a responsabilidade parte da responsabilidade de persecução da dívida pública nos casos que considera *costumazes* e os direciona ao Ministério Público, que dividirá o encargo de angariar fundos ao governo estatal, mesmo que não seja essa sua função, uma vez que a finalidade verdadeira se mascara com a existência do tipo penal em comento, qual seja: a de instrumentalizar o direito penal como meio arrecadatório.

A punição, para as autoridades, serviria como instrumento inibidor da conduta delitiva, o que faria com que o fisco aumentasse suas receitas, servindo, conseqüentemente, de instrumento coator e arrecadatório.

Tal posicionamento pode ser observado de modo semelhante na própria decisão do STJ no HC nº 399.199, que possui um capítulo destinado, tão somente, a explicar a importância da tributação. O primeiro parágrafo deste capítulo destaca os impactos negativos dos crimes tributários e como eles contribuem para diversas conseqüências negativas, especialmente as desigualdades sociais.

Igualmente aos fundamentos expostos neste trabalho, elenca-se a importância tributária, especialmente seu papel para as políticas públicas conjecturando com a cidadania e a solidariedade necessária na sociedade brasileira e, ao fim, firma a compreensão de que a tutela penal tributária se justifica. Até este momento o posicionamento adotado no acórdão se coaduna com os resultados dogmáticos do presente estudo, contudo, nasce a divergência em momento posterior, quando aponta dados de um artigo que faz conjecturas de números expostos Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quanto ao aumento, no ano de 2016, do cometimento

¹³¹ GENTILE, Rogério. **Dívida de ICMS ameaça criminalizar 16 mil empresário em São Paulo. Folha de São Paulo.** 19/12/2018. Pág. A15.

do crime de *sonegação fiscal*, que resultou no valor correspondente a 9,1% do PIB nacional, aspecto tal que obrigaria o governo a manter a atual carga tributária; concomitantemente, apontou que a *evasão tributária* de ISS, IPI e ICMS corresponde à maior parte do montante *sonegado*.

Acima foram destacadas duas expressões: *sonegação fiscal* e *evasão tributária*. Isso porque o artigo utilizado pelo acórdão equipara a evasão à sonegação fiscal, o que para o direito tem significados amplamente diferentes, especialmente quando se analisa o tipo penal da *sonegação fiscal* em face da *apropriação indébita tributária*. Deste modo, a definição de *evasão* naquele texto “é uma atividade ilegal, nos quais indivíduos ou empresas registradas deliberadamente omitem, ocultam ou distorcem informações com o objetivo de reduzir as obrigações tributárias”.¹³²

Como se observa do artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, os elementos que caracterizam a chamada *evasão* para o artigo citado pelo Acórdão são, em verdade, do tipo penal nominado de *sonegação fiscal*, cuja fraude, omissão e distorção de informações servem para enganar o fisco e diminuir o *quantum* do tributo pago. Neste tipo penal, reside o dolo na tentativa de enganar a atuação fiscalizadora.¹³³ Contrariamente, na *apropriação indébita tributária*, inexistente como elemento do tipo a fraude ao processo administrativo fiscalizatório, pois o contribuinte declara o débito e deixa de pagá-lo.¹³⁴ Em verdade, o próprio artigo científico citado no referido Acórdão define que existe uma diferença entre a *não pagamento* e *evasão*. Nada obstante a premissa teórica erroneamente adotada para justificar a criminalização da conduta, uma vez que os números apontados se referem à sonegação fiscal e não à *apropriação indébita tributária*, o interesse arrecadatório se demonstra como justificador da decisão, porquanto se utiliza de dados que não são próprios do tipo penal julgado para o justificar.

Assim, enquanto o posicionamento do STJ se volta para o direito penal como instrumento arrecadatório de implementação das políticas públicas para justificar a tutela do bem jurídico, o Ministério Público pretende meramente garantir o adimplemento tributário. Deste modo, o Estado não utiliza a punição penal com fito principal de ressocializar e inibir a

¹³²SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – uma estimativa do desvio da arrecadação no Exercício de 2016**. Acessível em < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016> >; acessado em 31/10/2019.

¹³³EISELE, Andreas. *Op. Cit.* Pág. 37-43.

¹³⁴EISELE, Andreas. *Op. Cit.* 102-104.

conduta socialmente desalvorada, e sim, principalmente, de garantir um balanço fiscal equilibrado ao Estado.

Portanto, o posicionamento que defende a *apropriação indébita tributária* como instrumento de prisão por dívida é plausível. Contudo, a Constituição Federal proíbe a prisão *civil* por dívida. A prisão civil, como o próprio Hugo de Brito Machado aponta, é aquela que serve de meio para alcançar um fim, enquanto a prisão penal é um fim em si mesmo.¹³⁵

No contexto exposto neste subcapítulo, denota-se que a norma penal tributária assume contornos de prisão civil, especialmente pela extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, fazendo com que o tipo de *apropriação indébita tributária* exerça função voltada à arrecadação tributária.

A obra do Professor doutor Matheus Felipe de Castro aponta que cerca de 58,7% da carga tributária se refere ao consumo, como o IPI, ICMS e ISS, enquanto 16% são a título de PIS e COFINS, o que representa um total de 74,7% da receita.¹³⁶ Portanto, as decisões do STF e do STJ têm amplo impacto na sociedade, porque as consequências da interpretação adotada à apropriação indébita tributária, concomitantemente àquelas que se podem alcançar no tocante ao PIS e a COFINS e sua relação de *mero ingresso no caixa das empresas* quanto aos tributos que transitam por suas contas, vincular-se-ão à maleabilidade do próprio sistema financeiro, que se dá pela oscilação de mercado, impactando no aumento do encarceramento. Conseqüentemente, é possível o aumento das denúncias com fundamento na *apropriação indébita tributária*, especialmente no Brasil. Isso porque o país vive na chamada *periferia capitalista*, em que a instabilidade do capital recebe impactos alarmantes, diminuindo, assim, a arrecadação tributária que é hipertrofiada quantitativamente, pois incidente grandemente sobre o consumo – que se reduz em momentos de crise.¹³⁷

Consoante a isto e diante do modelo capitalista de Estado, a *apropriação indébita tributária* poderá impulsionar a banalização do direito penal, uma vez que é natural do sistema a escassez de recursos. Nessa seara, o discurso motivador de que “é necessário arrecadar diante dos problemas fiscais do país” se alastra, mas pouco se questiona quanto à subsidiariedade do direito penal. Em verdade, é necessário identificar quais os principais problemas fiscais do país e, assim, agir para que a arrecadação tenha efetividade.

4.3. Qual a melhor forma de arrecadar?

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.* Pág. 24.

¹³⁶ DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. Cit.* Pág. 94.

¹³⁷ DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. cit* Pág. 77.

Como se observa, o prisma arrecadatório e a necessidade de reverter os tributos aos cofres do Estado são marcantes na sociedade, que cada vez mais fala sobre a *necessidade de equilíbrio financeiro do Estado* e sobre a reforma tributária.

É possível extrair do HC 399.109 que a decisão se orienta no mesmo sentido, ao tratar dos números da sonegação. A interpretação dada quanto à *apropriação indébita tributária*, bem como aquelas referentes à definição de que o ICMS apenas transita pelo caixa da empresa no julgamento do PIS e da COFINS pelo STF, permitem novos meios de intervenção ao Estado para angariar rendimentos, qual seja, o direito penal. Mas esta é a melhor forma de arrecadar?

Existem alguns autores que, antes da decisão pelo STJ, já apontavam os motivos para a sonegação fiscal. Em estudo específico, Luciana Viana da Silva Franco destaca que a alta carga tributária do Brasil não tem o retorno devido à população. O estudo expõe relatório apontando que o país ocupa a pior posição entre os países que mais arrecadam e que menos retribuem à sociedade.¹³⁸

A autora assinala que estes fatores fazem com que alguns contribuintes prefiram cometer o tipo penal de sonegação fiscal ao invés de cumprir a legislação, isto para manter suas atividades. Consequentemente, haveria a fomentação de atividades informais e ilegais, o que impulsionaria a dificuldade do Estado em fiscalizar a circulação de bens. Acresce, ainda, que a relação entre o aumento da alíquota tributária e a arrecadação tem um limite e que, após alcançado este limite, o aumento da alíquota resultaria, apenas, em decréscimo dos resultados arrecadatórios, fundamentando seu estudo na *curva de Laffer*. Como consequência, não bastaria aumentar a alíquota tributária para resolver o problema, mas reformular todo o sistema tributário.¹³⁹

Deste modo, com outro elemento inibidor do natural desenvolvimento comercial – a criminalização – não há qualquer leviandade na prospecção de que a interpretação do STJ promove, em certa medida, a sonegação.

A obra do professor Doutor Matheus Felipe de Castro aponta a conjuntura que caracteriza a crise fiscal nacional, a ela atribuindo natureza estrutural, que se compreende, basicamente, por dois fatores: condicionantes econômicas e a correspondência política-institucional. A primeira se dá porque o sistema econômico brasileiro é dependente de países

¹³⁸ FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária**. Tese de mestrado (mestrado em direito). Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Distrito Federal. 2015. Pág. 35.

¹³⁹ FRANCO, Luciana Viana da Silva. *Op. cit* Págs. 38-39.

de capitalismo central e carente de inovação tecnológica, enquanto a segunda se dá pela pouca força de gestão e planejamento. Vincula-se a estes dois fatores a dívida pública, que condiciona as finanças do Estado a condições favoráveis da economia global, e o torna suscetível em termos de economia nacional.¹⁴⁰

A dependência dos países externos tem como característica o modelo de mercado que não se preocupou com o desenvolvimento econômico, político e social próprio, que se impulsionaria pela inovação tecnológica capaz de autorreprodução. Ao revés, a economia brasileira meramente se modernizou, importando tecnologia de outros países, situação esta movida pela não adoção de políticas internas de investimento no desenvolvimento científico e tecnológico.¹⁴¹

Esta conjuntura se potencializa com a dívida interna, originada no colonialismo europeu no país. O Brasil era meramente produtor de bens com baixo valor agregado, marca essa que não se rompeu, justamente, pelo não investimento no desenvolvimento tecnológico nacional. Os aspectos não dinâmicos da economia brasileira levam à precariedade ou deficiência da base do sistema tributário brasileiro, e as crises fiscais que se originam daí, afetando os próprios investimentos estatais.¹⁴²

A obra também aponta que os tributos indiretos são aqueles que têm maiores índices de incidência na sociedade, recaindo em um extenso rol de atividades. Dentre este *quantum*, cerca de 58,7% se referem ao consumo, como o IPI, ICMS e ISS, enquanto o Imposto de Renda alcança 25,2% das receitas. Assim, há oneração do capital produtivo e o trabalho, que deveria carrear a economia, forçando o Estado a alocar seus recursos em setores especulativos.¹⁴³

Como se pode observar dos dois estudos ora apresentados, o problema fiscal do Estado brasileiro não reside, tão somente, na sonegação, que é um problema que merece combate, e sim em elementos estruturais do próprio Estado e da economia nacional.

O pouco retorno que a população tem em detrimento da alta carga tributária é motivo que se deve combater, resultando em diminuição da própria sonegação e, assim, melhor controle do Estado sobre a movimentação econômica. Com efeito, deve se potencializar a utilização dos recursos públicos com qualidade e bons preços, cuja destinação seja a população, afinal, garantindo o destino aos objetivos sociais, bem como uma estrutura fundamentada na economia desenvolvida tecnologicamente, com incentivo do capital produtivo e reprimenda do capital

¹⁴⁰ DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. Cit.* Págs. 43-44.

¹⁴¹ DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. Cit.* Pág. 18.

¹⁴² DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. Cit.* Pág. 20-26.

¹⁴³ DE CASTRO, Matheus Felipe. *Op. Cit.* Pág. 96.

especulativo. Estas medidas iniciais são um começo para que não se olhe mais para o direito penal tributário como instrumento estatal banalizado, que se destina somente à arrecadação tributária.

5. Conclusão

O presente trabalho tinha como ponto central verificar se é possível aplicar a precariedade financeira como excludente de culpabilidade do tipo penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, popularmente conhecido como *apropriação indébita tributária*, quando o motivo era a precariedade financeira do contribuinte.

Assim, fez-se, preliminarmente, um estudo dogmático procurando entender qual o objeto jurídico tutelado pelo legislador, ocasião em que se constataram duas correntes: a patrimonialista e a funcionalista, de modo que a primeira trata a relação meramente patrimonial do tributo com o fisco, e a segunda, por sua vez, rechaça esta relação como primordial, mas como reflexo, isso porque o tributo assume a expressão pecuniária que viabiliza o implemento de políticas públicas, sendo bem supraindividual.

Como o primeiro capítulo se propôs a elaborar uma compreensão mais dogmática do tipo penal, a relevância do tributo na sociedade somente foi aprofundada posteriormente no presente trabalho, elencando como a constituição está estruturada nas receitas tributárias, instrumento principal de aplicação de políticas públicas.

Assim, em estudo, observou-se que a Lei nº 8.137/90 tem traços de direito tributário, cujo tipo penal trabalhado comporta, em seu texto, elementos dessa seara do direito, mas que em sua essência é norma de direito penal. Nesse sentido, encontraram-se duas correntes que divergiam, uma majoritária e minoritária. A primeira compreendia uma análise dos elementos do tipo penal sobre o viés jurídico tributário, em que a imputação do crime recai sobre aqueles que figuram na qualidade de retentores do tributo; por sua vez, a segunda corrente defende uma análise mais abrangente, sob o olhar do direito financeiro, em que aquele que insere o valor do tributo como preço do produto na cadeia negocial, obrigando um terceiro a pagar o valor respectivo na forma de preço, reteria o tributo deste segundo, caracterizando, assim, a conduta delitiva.

Como se expôs, os tributos em que se passa o ônus financeiro são chamados de tributos *indiretos* pelo direito financeiro, que são o ISS, ICMS e IPI, relação que para o direito tributário nada interfere, uma vez que o sujeito passivo da obrigação é quem tem que repassar ao fisco a quantia. Deste modo, delimitou-se que, sob a ótica do direito tributário, o retentor não pratica o fato *imponível* e, por isso, não pode ter seu patrimônio reduzido, mas competirá a ele pagar o fisco e, caso não o faça, se apropriará indevidamente de dinheiro que pertence ao fisco e que se retirou do patrimônio de outrem. Adversamente, para o direito financeiro, existe a divisão entre contribuinte de direito, que é aquele que deve pagar ao fisco, e contribuinte de fato, que é aquele

que efetivamente tem o ônus monetário de pagar o tributo, mesmo que inexistia para ele qualquer direito ou dever tributário, o que consolidaria uma apropriação indébita, mesmo que o terceiro não tenha seu patrimônio reduzido de forma alguma.

Colheu-se da jurisprudência que o conflito entre as duas correntes foi pacificado no HC nº 399.109 do STJ, que consolidou interpretação favorável à decisão do STJ e considerou como crime o inadimplemento de ICMS, decisão esta que aguarda julgamento pelo STF, no RHC nº 136.334. Considerando o possível julgamento do STF, demonstraram-se os motivos pelos quais possivelmente o problema quanto a este tema ainda persistirá, especialmente quanto à decisão do STF na exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que não está carreando os argumentos trazidos no RHC nº 136.334. Isso porque naquele julgado o STF compreendeu que o ICMS não é receita, compreendida esta como o ingresso efetivo em caixa, e, portanto, é mero ingresso passageiro em caixa da empresa, que deverá ser repassado ao fisco. Nesse sentido, o valor não pertence à empresa e, assim o sendo, é possível a imputação, sob esta ótica, de punição na seara penal da *apropriação indébita tributária*.

Ademais, a decisão do STJ define que, quando for inserido no preço o *quantum* referente ao tributo, pela ótica do direito financeiro, o não pagamento ensejará o *crime de apropriação indébita tributária*, então, basta que essa relação esteja consubstanciada para que incorra o agente em conduta delitiva.

Estabeleceu-se que este crime deveria seguir a seara da interpretação tributária, uma vez que, pelo olhar dogmático da Lei nº 8.137/90, há uma estruturação específica definindo o que é voltado para o direito financeiro e econômico e o que é voltado para o direito tributário. De igual modo, a interpretação do direito financeiro não respeita os limites de *ultima ratio*, da subsidiariedade e da fragmentariedade do sistema penal, uma vez que o resultado pretendido, a arrecadação tributária, possui a via da Execução Fiscal para o alcance do adimplemento.

No tocante à excludente de culpabilidade, para a doutrina é possível aplicar a precariedade financeira como causa supralegal de excludente de culpabilidade, devendo estar presentes os seguintes requisitos: **(i)** prova de que a saúde financeira da empresa é precária; **(ii)** que a opção feita tenha sido efetivamente único meio no sentido de preservação da empresa, e não para lazer ou aumento de patrimônio dos sócios; **(iii)** que a precariedade dos recursos seja motivada pela situação econômica geral ou por fato estranho à responsabilidade dos sócios e não por gastos perdulários e má administração. Igualmente, é necessário que a vontade do agente reste inibida por circunstâncias alheias.

Existem julgados no STF, de competência originária, em que a boa-fé é requisito de aplicação da excludente de culpabilidade, bem como a demonstração que o inadimplemento

causou menos para a sociedade que o inadimplemento. Contudo, excetuada esta situação de competência originária, os tribunais superiores não chegam a analisar os casos em que se argumenta a precariedade financeira como excludente de culpabilidade, pois recaem em análise fática, o que flexibiliza a vontade dos tribunais inferiores.

Nesse sentido, a divergência entre o TRF4 e o TJSC se demonstra quando o primeiro aplica a precariedade da situação financeira como causa supralegal de excludente de culpabilidade no crime de *apropriação indébita tributária*, enquanto o segundo afirma não possuir fundamento jurídico para tanto.

Apesar desta divergência entre o TJSC e o TRF4, especialmente no estado de Santa Catarina, a regra é que, preenchidos os requisitos de aplicação da excludente de culpabilidade, e o vigor no Brasil da teoria tripartite do crime, inexistirá crime.

Por fim, ultrapassadas as questões dogmáticas, o problema principal de se manter o tipo penal de apropriação indébita tributária é a tentativa do Estado em ter mais um instrumento para arrecadação tributária.

O tributo é relevante para a sociedade, pois é primordialmente utilizado como meio em que o Estado aplica as políticas públicas e se mantém, havendo interesse social em sua arrecadação.

Os discursos presentes na sociedade demonstram o mero intento estatal em manter as contas do governo. Entretanto, a penalização do contribuinte no tipo penal de *apropriação indébita tributária* banaliza o direito penal. Em verdade, com os problemas estruturais do sistema fiscal brasileiro, é necessária uma reforma no sentido de garantir que a economia nacional se fortaleça em detrimento do mercado especulativo, especialmente aquela voltada ao trabalho e desenvolvimento tecnológico.

Com a reestrutura do sistema fiscal brasileiro, é possível impedir que o direito penal seja utilizado como meio arrecadatório, bem como resolve o problema fiscal do país de modo que os contribuintes não sejam demasiadamente onerados por circunstâncias alheias ao seu domínio, quais sejam, a crise financeira e a má gestão financeira do Estado.

Sob tais aspectos, a excludente de culpabilidade fundamentada na precariedade financeira tem relevância na medida que dialoga com o sistema empresarial atualmente vigente e permite, de algum modo, a banalização do sistema penal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro**, 5ª Ed., ver. e atual. e ampl. Rio de Janeiro : Forense. 2018.

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime Tributário: Um Estudo da Norma Penal Tributária**. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; OLENIKE, João Eloi; **Estudo sobre a Carga Tributária: PIB X IDH**, 1ª ed.; São Paulo: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT. 2015.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12ª Ed. rev. e ampl. São Paulo : Saraiva. 2006.

ANDRADE, Daniel Caixeta, ROMEIRO Ademais Ribeiro, SIMÕES Marcelo Silva. **Economia e Sociedade, *From an empty to a full world: a nova natureza da escassez e suas implicações***; v. 21. Campinas. 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributário e contra a previdência social**. 1ª Ed. São Paulo : Atlas. 1995.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira; **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributário e contra a previdência social**. 6ª Ed. São Paulo : Atlas, 2009 *apud* RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal**. SOUZA, Artur de Brito Gueiros et al. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Ed. 17ª Triagem. São Paulo : Malheiros. 2008.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**, 1ª ed.; Florianópolis: Fundação Boiteux. 2005.

BARCAROLLO, Felipe. **O dever fundamental de pagar imposto como condição de possibilidade para implementação de políticas públicas.** Revista de Finanças Públicas, tributação e desenvolvimento 1ª ed. Rio de Janeiro. 2013.

BARROSO, Luis Roberto. **Estado e livre iniciativa na experiência constitucional. 2014. brasileira.** Acessível em: < http://www.luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2014/04/Estado-e-Livre-iniciativa_versao-final_11abr2014.pdf >. Acessado em: 19/10/2019.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal : parte geral, 1.** 17ª ed. rev., ampl. e atual. de acordo com a Lei n. 12.550, de 2011. – São Paulo : Saraiva, 2012. E-book.

BRASIL, CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Brasília, DF. Acessível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acessado em: 23/08/2019.

BRASIL, Lei nº 5.137 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acessado em: 22/08/2019.

BRASIL, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm >, Acessado em: 15/08/2019.

BRASIL. Lei 9.249 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.** Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm >, Acessado em: 01/11/2019.

BRASIL. Lei 9.964 de 10 de abril de 2000. **Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.** Brasília. DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm > acessado em: 01/11/2019.

BRASIL. Lei 10.684 de 30 de maio de 2003. **Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.** Brasília. DF. Acessível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm >, Acessado em: 01/11/2019.

BRASIL. Lei 11.101 de 9 de fevereiro de 2005. **Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.** Brasília, DF. Acessível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm >. Acessado em: 09/10/2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. Brasília/DF. Acessível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf>. Acessado em: 18/09/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. Brasília/DF. Acessível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> >. Acessado em: 18/09/2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 323: **É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.** Acessível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2136> >; Acessado em: 01/11/2019.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1, parte geral : (arts. 1º a 120)**, 16ª ed. — São Paulo : Saraiva, 2012.

CARNEIRO, Cláudio. **Curso de direito tributário e financeiro**, 7ª Ed. São Paulo : Saraiva Educação. 2018; E-book.

DE CASTRO, Matheus Felipe. **A crise fiscal do Estado brasileiro *uma economia política dos direitos fundamentais***. Tese pós-doutorado (pós-doutorado em direito). Não publicado.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário : fundamentos jurídicos da incidência**, 9. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Regra-Matriz de Incidência Tributária do Imposto Sobre Importação de Produtos Estrangeiros**, [s.l.:s.n]. [20--?].

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes Contra a Ordem Tributária**, 2ª Edição. Florianópolis : Obra Jurídica. 1995.

EISELE, Andreas. **Crítica ao direito penal tributário brasileiro**, 1ª Ed. Blumenau : Acadêmica. 2007.

EUSTÁQUIO, Leandro, MONTEIRO, Igor de Matos, **Direito Financeiro, Lei nº 4.320/1964. Dicas para realização de provas de concursos artigo por artigo**, 2ª Ed. Revisada, ampliada e atualizada. Bahia: Jus Podivm.

GENTILE, Rogério. **Dívida de ICMS ameaça criminalizar 16 mil empresário em São Paulo**. Folha de São Paulo. 19/12/2018. Pág. A15.

GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes**. Dissertação de mestrado (Mestrado em direito). Curitiba : Centro Universitário Curitiba. 2009. Págs. 89-101.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Demografia das empresas e estatísticas de empreendedorismo**. Rio de Janeiro: IBGE. 2018. Pág. 26.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **PIB a preços de mercado - Taxa acumulada em 4 trimestres (%), 1º trimestre 1996 - 2º trimestre 2019**. Acessível em < <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?=&t=series>

historicas&utm_source=landing&utm_medium=explica&utm_campaign=pib#evolucao-taxa
> e acessado em 10/10/2019.

JUNQUEIRA, Gustavo Octaviano Diniz. **Direito penal, 12ª Ed. Rev. e Atual.** São Paulo : Revista dos Tribunais. 2012. Págs. 111/112.

FRANCO, Luciana Viana da Silva. **A sonegação fiscal como consequência da alta carga tributária.** Tese de mestrado (mestrado em direito). Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP. Distrito Federal. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** São Paulo – Atlas. 2008.

MASSON, Cleber. **Código penal comentado, 2ª Ed. Rev., atual. e ampl.** Rio de Janeiro : Forense. São Paulo : Método. 2014. Pág. 91/92.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. **Imposto sobre a Renda na fonte.** São Paulo : Quarter Lantin, 2007.

PAULINO, José Alves, **Crimes contra a ordem tributária : comentários à Lei 8.137/90, 1ª ed.** Brasília : Brasília jurídica. 1999.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito penal econômico.** São Paulo : Revista dos Tribunais, 1973 *apud* RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal.** SOUZA, Artur de Brito Gueiros et al. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011. Pág.348.

RODRIGUES, Cristiano Soares. **Direito penal : parte geral I.** São Paulo : Saraiva. 2012. E-book.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal.** In.: SOUZA, Artur de Brito Gueiros.

Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011.

GRECO, Rogério Greco. **Curso de Direito Penal** – 12ª ed. Rio de Janeiro Impetus. 2010.

ROXIN, Claus. **Que comportamentos pode o estado proibir sob ameaça de pena? Sobre a legitimação das proibições penais.** Estudos de direito penal. Tradução de Luís Greco, 2ª Ed. Rio de Janeiro : Renovar. 2008.

SILVA, Luiz Felipe Scholante, **Breves Apontamos Históricos sobre Tributação no Mundo e no Brasil.** Rio Grande do Sul. 2018. No prelo. Acessível em: < <http://www.scholante.com/assets/pdf/Artigo%20a%20Hist%C3%B3ria%20dos%20Tributos.pdf> > acessado em 15/08/2019.

SOUSA, Susana Aire de. Os crimes Fiscais : análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra : Coimbra, 2006 *apud* RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal-tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal.** SOUZA, Artur de Brito Gueiros et al. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Brasília : Escola Superior do Ministério Público da União. 2011.

SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil – uma estimativa do desvio da arrecadação no Exercício de 2016.** Acessível em < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016> >; acessado em 31/10/2019.

STF. Ação Penal : AP nº 516/DF. Tribunal Pleno. Ministro Relator Ayres Britto. Julgado em 27/09/2010.

STF. Habeas Corpus : HC nº 113.418/PB. Primeira Turma. Ministro Relator Luiz Fux. Julgado em 24/09/2013.

STF. Recurso em Habeas Corpus : RHC 163334. Tribunal Pleno. Ministro Relator Roberto Barroso, julgado em 11/02/2019, publicado no DJe-029, publicado em 13/02/2019.

STF, Recurso Extraordinário : RE 100.249/SP. Ministros Relatores Oscar Correa, Relator p/ Acórdão: Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno. Julgado em 02/12/1987, DJ 01-07-1988, PP-16903.

STF. Recurso Extraordinário : RE nº 574.706/PR. Ministra Relatora Carmen Lúcia. Tribunal Pleno. Julgado em 15/03/2017 e Publicado em 02/10/2017.

STJ. Agravo em Recurso Especial : AgRg nº 1.346.506/GO. Sexta Turma. Ministra Relatora Laurita Vaz. Julgado em 26/03/2019.

STJ. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial : AgRg nos EDcl no REsp nº 1.671.998/SC. Quinta Turma. Ministro Relator Joel Ilan Paciornk. Julgado em 21/02/2019.

STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial : AgRg no REsp 1.631.400/SC. Rel. Ministro Felix Fischer. 5ª Turma. Julgado em 10/10/2017.

STJ. Habeas Corpus : HC 399.109/SC. Ministro Relator Rogério Schietti Cruz. Terceira Seção. Julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018.

STJ. Recurso Especial : REsp. nº 1.712.038/SC. Sexta Turma. Ministro Relator Rogério Schietti Cruz. Julgado em: 07/08/2018.

STJ. Recurso Ordinário em Habeas Corpus : RHC 77.031/SC, Ministra Relatora Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 06/12/2016, DJe 15/12/2016.

STJ. **Súmulas do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, DF. Acessível em < http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf >, Acessado em 14/10/2019.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0005369-18.2013.8.24.0020. Quinta Câmara Criminal. Desembargador Relator Luiz Neri Oliveira de Souza. Julgado em 13/06/2019.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0038741-98.2013.8.24.0038. Relator Getúlio Corrêa. Segunda Câmara Criminal. julgado em: 28/11/2017.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0900133-19.2015.8.24.0011. Relator Getúlio Corrêa. Segunda Câmara Criminal. julgado em: 03/04/2018.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0900164-02.2016.8.24.0012. Terceira Câmara. Desembargador Relator Júlio César M. Ferreira de Melo. Julgado em: 06/08/2019.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0900484-48.2014.8.24.0036. Relator Getúlio Corrêa. Terceira Câmara Criminal. Julgado em: 15/05/2018.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0901139-88.2016.8.24.0023. Terceira Câmara. Desembargador Relator Relator Júlio César M. Ferreira de Melo. Julgado em: 27/08/2019.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0902021-86.2016.8.24.0011. Quinta Câmara Criminal. Desembargadora Relatora Cinthia Beatriz da S. Bittencourt Schaefer. Julgado em 03/10/2019.

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0905797-76.2017.8.24.0038. Terceira Câmara. Desembargador Relator Júlio César M. Ferreira de Melo. Julgado em: 06/08/2019

TJSC. Apelação Criminal : ACR 0917829-65.2016.8.24.0033. Quarta Câmara. Desembargador Relator Zanini Fornerolli. Julgado em: 19/09/2019.

TJSC, Habeas Corpus : HC n. 4016475-56.2019.8.24.0000. Desembargador Relator Leopoldo Augusto Brüggemann, Terceira Câmara Criminal, j. 30-07-2019.

TRF4, Apelação Criminal : ACR 5003124-10.2017.4.04.7000. Oitava turma. Desembargador Relator João Pedro Gebran Neto, juntado aos autos em 28/09/2018.

TRF4, Apelação Criminal : ACR 2007.70.00.008845-3/PR. Sétima turma. Desembargador Relator. Márcio Antônio Rocha. D.J. 30/09/2010.

TRF4, Apelação Criminal : ACR 5049750-87.2017.4.04.7000. Oitava turma. Desembargador Relator Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz. Juntado aos autos em 28/08/2019.

TRF4. Embargos de Divergência : ED nº 5056399-30.2015.4.04.7100/RS. Quarta Seção. Desembargador Relator Luiz Carlos Canalli. Julgado em 05/09/2019.

TRF4, Habeas Corpus : HC 2006.04.00.028007-2. Oitava turma. Desembargador Relator Élcio Pinheiro de Castro. D.J. 04/10/2006.

TRF4, Recurso em Sentido Estrito : RSE 2008.70.00.014616-0, Oitava turma, Relator Marcelo Malucelli, D.J. 02/12/2009.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Inexigibilidade de conduta diversa e sua aplicação nos crimes contra a ordem tributária**. Tese de doutorado (Tese de doutorado em direito) – UFPE. Pernambuco. 2008.