

A inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal da exclusão de culpabilidade nos crimes de apropriação indébita tributária

Non-liability of different conduct as a cause of supralegal guilty plea in crimes of misappropriation

Ana Cristina Lima Brito

Aluna do 8º período de Direito do Centro Universitário de Patos de Minas – UNIPAM.
E-mail: anacristinalima0@hotmail.com

Resumo: O presente artigo visa ao estudo da possibilidade de aplicação da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal de exclusão de culpabilidade nos crimes de apropriação indébita tributária. Para tanto, analisou-se a representação jurídica da culpabilidade no ordenamento jurídico, compreendendo seus aspectos de aplicação e sua extensão quanto aos crimes não tipificados no Código Penal. De outra sorte, fez-se a compreensão da aplicabilidade do direito tributário no ordenamento jurídico brasileiro, de modo a enquadrar o contribuinte como detentor de direitos e obrigações que estão vinculados à responsabilidade que deverá ser intitulada a ele. Por fim, ao se ter a compreensão dos aspectos gerais, concluiu-se a possibilidade da aplicação da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes de apropriação indébita tributária, nos casos em que será isento de culpabilidade o contribuinte que, ao deparar-se com dificuldades financeiras, não conseguir realizar o pagamento dos tributos devidos.

Palavras-chave: Exclusão de culpabilidade. Apropriação indébita tributária. Penalização tributária.

Abstract: This present article seeks to analyze the probability of the application of non-liability of different conduct as supralegal cause of guilty plea in crimes of tributary misappropriation. For that, it was analyzed the guilty legal representation in legal order, including its application aspects and extension as non-standardized offenses in the Penal Code. Otherwise, the applicability of tax law in Brazilian legal order was comprehended in order to include the taxpayer as a holder of rights and obligations that are attached to the responsibility that ought to be entitled to him. Finally, considering that the general aspects were comprehended, it's concluded that the possibility of non-liability application of different conduct in cases of tributary misappropriation, in cases which the taxpayer, who face financial troubles and cannot pay taxes, will be exempt of guilty.

Keywords: Guilty plea. Tributary Misappropriation. Tax penalty.

1 Considerações iniciais

O Estado, como garantidor da ordem econômica e social, depende do recolhimento de recursos dos cidadãos para promover sua manutenção, visto ser essa sua principal fonte de arrecadação.

Desse modo, a Constituição Federal impõe limites ao poder de tributação do Estado para que este não faça a arrecadação de forma abusiva e promova a devida finalidade dos recursos arrecadados.

Contudo, além das dificuldades encontradas pelo desvio dos recursos recolhidos, há a omissão por parte do contribuinte que tem o dever de recolher, mas não o faz. Dessa forma, o Estado não consegue atender a todas as necessidades básicas da sociedade, ensejando a baixa qualidade de atendimento dos órgãos públicos, como hospitais, escolas, segurança, entre outros.

Haja vista a relevância das relações tributárias, é imposta ao contribuinte uma responsabilização sobre o recolhimento devido, implicando sanções administrativas, civis e penais.

Nessa senda, é de suma importância verificar os motivos pelos quais o contribuinte se absteve da obrigação devida, para que seja penalizado pelo cometimento do ilícito tributário. Por esse motivo, surge a necessidade da aferição da culpabilidade do agente, pois deverá ser observada a reprovabilidade de sua conduta quando praticado o fato típico e ilícito.

Quando o agente se vincula ao fato gerador da obrigação, existe a exigibilidade de sua conduta, qual seja, o pagamento da arrecadação imputada. No entanto, existem casos em que não há como cobrar do agente conduta diversa da praticada por ele.

Na realidade, devido à crise econômica que perturba alguns setores, é comum que o administrador da pessoa jurídica se veja obrigado a não pagar os tributos no prazo estipulado. Isso ocorre quando o agente prefere realizar o pagamento de seus funcionários, fornecedores ou mesmo as despesas de funcionamento.

Nesse sentido, a lei prevê a possibilidade da exclusão de culpabilidade quando averiguado que, em face do estado de necessidade por dificuldades financeiras, não se poderia exigir do agente conduta diversa da praticada.

A inexigibilidade de conduta diversa é uma das possibilidades de exclusão de culpabilidade e pode ser aplicada em casos em que o agente, mesmo que pratique o fato típico e antijurídico, não será considerado culpado, por ser inexigível outra conduta naquela situação em que se deu o fato.

Considerando essas informações, o objetivo do presente trabalho é promover a análise dos aspectos da culpabilidade para que se compreenda quando poderá ser utilizado o instituto da inexigibilidade de conduta diversa em face dos crimes de apropriação indébita tributária, abarcando o entendimento do direito tributário no Brasil, sua aplicabilidade e responsabilizações.

A fim de alcançar esse objetivo, será feito o uso de pesquisa doutrinária e jurisprudencial, utilizando-se para tanto do método dedutivo.

2 Aspectos gerais da culpabilidade

A culpabilidade é um dos elementos que integram a infração penal. O Código Penal não trouxe um conceito definitivo de culpabilidade, de modo que seu conceito advém do entendimento doutrinário e é moldado conforme a evolução jurídica e social.

Nas palavras de Cezar Roberto Bitencourt (2017, p. 446), a culpabilidade refere-se à possibilidade da aplicação de uma pena ao autor que pratica fato típico ou antijurídico, que está vinculada ao princípio de que não existe pena sem culpabilidade.

Por meio dos juízos de tipicidade e ilicitude, a conduta humana (comissiva ou omissiva) é analisada sob o enfoque da violação ao bem jurídico e, constatada a existência de conduta punível, é no juízo de culpabilidade que se verifica a possibilidade de censurar o indivíduo que a praticou. (GALVÃO, 2013, p. 409).

Rogério Greco (2010, p. 363) elucida que a reprovabilidade social da conduta do infrator é justificada por meio de duas correntes distintas, mas compreende que elas se completam.

A primeira delas, denominada como Escola Clássica, versa sobre o livre-arbítrio do indivíduo para fazer suas escolhas, em que a responsabilidade penal está ligada à responsabilidade moral do agente. Por sua vez, a Escola Positiva dispõe que o indivíduo não é dotado de soberania para poder fazer suas escolhas livremente, pois, na verdade, ele é influenciado por fatores internos (biológicos) ou externos na prática da infração penal. (GRECO, 2010, p. 363-364).

De acordo com teorias filosóficas e sociológicas, o homem nada mais é do que um produto do meio que ele vive. De tal forma, o indivíduo consegue reproduzir esforços positivos e negativos que vão construir sua própria essência e o diferenciar como ser único.

Nesse sentido, notar-se-á que, em verdade, a reprovabilidade do agente, principalmente quando enquadrada no atual cenário brasileiro, é caracterizada pelo fato de que ele poderá ter a possibilidade de escolha, mesmo quando em situações precárias ou simplesmente poderá ser influenciado pelo meio que o cerca.

2.1 Evolução histórica da culpabilidade

No período primitivo, as regras de comportamento entre grupos eram calcadas na moral, costumes, hábitos, crenças, magias e temores. Assim, a imposição da pena tinha caráter de defesa social. Sendo então, não havia responsabilidade subjetiva, pois era suficiente o nexo causal entre a conduta e o resultado. A descaracterização da vingança privada veio com o período romano, em que a responsabilidade passou a ser considerada de forma individualizada e garantiu-se a responsabilidade subjetiva. (CAPEZ, 2014, p. 320-321).

Na Idade Média, o nexo causal entre a conduta e o resultado não era mais necessário e houve a introdução da responsabilização subjetiva juntamente com a proporcionalidade da pena, ou seja, tornou-se aplicável na medida do mal praticado. (CAPEZ, 2014, p. 320-321).

“A culpabilidade é categoria conceitual de vital importância para a teoria do crime, e sua evolução é imposição, sempre atual, da necessidade de identificar o objeto material que constitui ponto de referência da elaboração teórica.” (GALVÃO, 2013, p. 411).

Nesse contexto, em face da evolução da caracterização da culpabilidade e superada a ideia de responsabilidade objetiva, surgiram várias teorias quanto à culpabilidade e seus requisitos. A doutrina majoritária deu ênfase à teoria psicológica da culpabilidade, à teoria psicológico-normativa da culpabilidade e à teoria normativa pura da culpabilidade, que serão analisadas a seguir.

A teoria psicológica da culpabilidade surgiu no sistema naturalista ou causal e era defendida por Von Liszt e Beling, que compreendia que a culpabilidade se dá por um movimento voluntário e divide o delito em dois aspectos: externo e interno. De tal forma, o aspecto externo compreendia a ação típica e antijurídica, enquanto o aspecto interno tratava da culpabilidade, que era o vínculo psicológico entre o agente e o fato por ele praticado. Desse modo, o delito era ação típica, antijurídica e culpável. (GRECO, 2010, p. 366).

A conduta é vista num plano puramente naturalístico, desprovida de qualquer valor, como simples causação do resultado. A ação é considerada o componente objetivo do crime, enquanto a culpabilidade passa a ser o elemento subjetivo, apresentando-se ora como dolo, ora como culpa. Pode-se, assim, dizer que para essa teoria o único pressuposto exigido para a responsabilização do agente é a inimputabilidade aliada ao dolo ou à culpa. (CAPEZ, 2014, p.321).

Essa teoria sofreu críticas, tendo em vista que não pôde oferecer respostas acertadas quanto aos fatos praticados por culpa inconsciente, ou seja, sem a previsibilidade do agente. Isso também ocorre nas hipóteses de coação moral irresistível, estado de necessidade exculpante ou inimputabilidade, quando, embora exista a relação psíquica, não há a reprovação do autor.

De outra sorte, Reinhard Frank, em 1907, criou a teoria psicológico-normativa da culpabilidade, que superou as falhas da teoria psicológica. Assim, por meio dessa teoria, pressupõe-se a existência do elemento psicológico e é inserido o juízo de reprovabilidade dentro da culpabilidade, ocorrendo então um valor normativo a ser verificado na conduta delituosa praticada. Portanto, o dolo e a culpa não são espécies de culpabilidade, mas sim seus elementos. (GALVÃO, 2013, p. 413-414).

A culpabilidade passaria a adotar os seguintes conteúdos: imputabilidade (pleno gozo das faculdades mentais, de modo de possuir discernimento na compreensão do caráter ilícito do fato), dolo e culpa (vontade e consciência de realizar o fato contrário à lei; defeito da vontade) e exigibilidade de conduta diversa (possibilidade de realizar conduta distinta da conduta praticada). (GRECO, 2010, p. 370).

Para Fernando Capez, a crítica que se faz a essa teoria, consiste em defender que dolo e culpa não são elementos da culpabilidade, mas sim da conduta, ou seja, são o objeto pelo qual a culpabilidade incide. (CAPEZ, 2014, p. 325).

Por fim, a teoria normativa pura da culpabilidade, desenvolvida por Hans Welzel, rompe as características psicológicas atribuídas a culpabilidade. Desse modo, afirma que dolo e culpa não pertencem à culpabilidade, mas ao próprio fato típico. (BITENCOURT, 2017, p.462). “[...] a conduta, sob a ótica do finalismo, é uma movimentação corpórea, voluntária e consciente, com uma finalidade. Logo ao agir, o

ser humano possui uma finalidade, que é analisada, desde logo, sob o prisma doloso ou culposo.” (NUCCI, 2007, p. 282).

Dessa forma, a culpabilidade passou a ser constituída por imputabilidade, potencial consciência da ilicitude do fato e exigibilidade de conduta diversa. (GRECO, 2010, p. 373).

Existe também o entendimento doutrinário de que a teoria funcional integra a culpabilidade. Fernando Galvão (2013, p. 417-418) explana que a concepção funcional de culpabilidade está relacionada com a sociedade determinada em que o agente vive, sendo que a categoria jurídica se amoldará conforme a regulamentação dessa sociedade. Destarte, quando o indivíduo se encontrar em condições normais, será moralmente responsável, mas, caso ele praticar atos que sejam justificáveis, será então excluído da culpa ou mesmo terá atenuantes à sua responsabilidade.

Nesse sentido, a percepção dos motivos que levaram o indivíduo a cometer a conduta proibida é valiosa, pois revela a significação que o sujeito confere a seus atos. No entanto, o juízo de reprovação da culpabilidade resulta da reação social ao cometimento do fato punível, por isso o que importa é o significado social da prática da conduta. Na culpabilidade, não se deve investigar somente o porquê da conduta humana, mas também o para quê. (GALVÃO, 2013, p. 417-418).

3 Da exigibilidade de conduta diversa

Como dito acima, a exigibilidade de conduta diversa compõe a culpabilidade juntamente com a imputabilidade e a potencial consciência da ilicitude, sendo que restará configurada a infração penal quando o agente em condições “normais” pratica o fato delituoso.

Nesse diapasão, Rogério Greco (2010, p. 395) aduz que a exigibilidade de conduta diversa é a possibilidade de o agente agir conforme o direito, no momento da ação ou omissão, que irá variar de pessoa para pessoa, visto que cada um possui características distintas.

Dessa feita, quando o agente age com ausência de exigibilidade de conduta diversa, ou seja, age com inexigibilidade de conduta diversa, poderá ser isento de pena, pois provocará uma dirimente de culpabilidade.

3.1 Exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa

O Código Penal prevê duas hipóteses nas quais é possível a exclusão de culpa quando de outra forma não poderia agir o agente.

A primeira delas é a coação moral irresistível que ocorrerá quando o coagido pratica fato típico e antijurídico, e visto que dele não poderia exigir outra conduta, estará isento de culpa. De outro modo, a obediência hierárquica, prevista no art. 22 do Código Penal, prevê a obediência ao superior hierárquico, que afasta a culpabilidade, haja vista não poder exigir do subordinado conduta conforme o direito. (GRECO, 2010, p. 396).

3.2 Inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal da exculpação

Embora o Código Penal tenha trazido a possibilidade da inexigibilidade de conduta diversa como excludente da culpabilidade, havendo lacunas ou mesmo omissão do legislador, alguns doutrinadores e jurisprudências entenderam ser possível casos em que o agente, por analogia ao art. 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, possa agir de modo incompatível com o direito e contrário à segurança jurídica.

“Causas supralegais de exclusão de culpabilidade são aquelas que, embora não estejam previstas expressamente em algum texto legal, são aplicadas em virtude dos princípios informadores do ordenamento jurídico.” (GRECO, 2010, p. 400).

Fernando Capez (2014, p. 351) aduz que o Código Penal de 1969, que não entrou em vigor, previu outra causa de inexigibilidade de conduta diversa, qual seja, o estado de necessidade exculpante, que foi adotada somente no Código Penal Militar.

Dessa feita, as primeiras aplicações da inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal de exculpação se deram no tribunal do júri após a revogação do art. 484 do Código de Processo Penal, pois, com redação dada pela Lei nº 11.689, de 9 de junho de 2008, o art. 483, III, passou a tratar da possibilidade da absolvição do réu. Isso enseja a perspectiva de que as partes poderão avaliar se o agente, mediante as condições que ele se encontrava, poderia ter agido de forma diferente.

Ao analisar o estado de necessidade exculpante, a doutrina manifesta a possibilidade de que ele não se limite somente à excludente de ilicitude, mas que, de forma extensiva, possa ser totalmente aplicável nas excludentes de culpabilidade como causa supralegal.

Nessa esteira, Fernando Galvão (2013, p. 491) esclarece que a aplicabilidade do estado de necessidade exculpante poderá ocorrer quando há colisão de bens jurídicos de valor equivalente e quando há colisão de bens jurídicos de valor diverso, em que o bem jurídico de menor valor é sacrificado pelo de maior valor. Portanto, na ausência de norma legal que retire a qualidade de ilicitude da conduta, em determinadas circunstâncias, era impossível exigir-se conduta diversa.

No pensamento jurídico nacional, o estado de necessidade exculpante é aceito como causa supralegal de exculpação, uma vez que implica inexigibilidade de conduta diversa. Certamente, exige-se que o agente observe os mesmos princípios pertinentes ao fato necessário justificante, salvo apenas no que diz respeito à ponderação dos bens em conflito. (GALVÃO, 2013, p. 491).

Com base nesses pontos, a adoção pelo Código Penal da teoria limitada da culpabilidade é justificada devido ao sopesamento do bem jurídico a ser tutelado, de modo que a finalidade será o benefício em favor do acusado, visto que se configura como um tipo permissivo, excluindo a reprovabilidade da conduta.

4 Direito tributário

A cobrança de tributos no Brasil surgiu na pré-colonização, com a exploração do pau-brasil e logo após se tornou mais forte no período colonial com a vinda da corte

portuguesa, que estipulava a cobrança de recursos para a manutenção de suas instalações. A imposição dos recolhimentos ensejou a criação do imposto de renda, que foi criado em 1922. (FERRARI, 2013, s/p).

Foi apenas em 1934 que houve uma reforma administrativa que designou limitações aos poderes e deu autonomia às províncias para criação de seus próprios impostos, distintos daqueles do Estado central. (FERRARI, 2013, s/p).

À medida que houve progresso constitucional, ocorreu também uma melhor fixação dos tributos e aos poucos a imposição da cobrança de tributos tornou-se um dever e uma obrigação para os cidadãos.

A Constituição Federal de 1988 aborda a atividade tributária por meio de vários princípios, estipulando as regras para o cumprimento das políticas de arrecadação do Estado, bem como restrições ao poder de tributar, de modo que consiga proteger e garantir os direitos dos cidadãos brasileiros, principalmente contra os excessos do fisco.

Para tanto, a Carta Magna estabelece, em seus arts. 145 a 162, que a competência para cobrança e recolhimento dos tributos será dos órgãos com capacidade legislativa, quais sejam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

De tal modo, a União recebe maior parte do que é recolhido, a fim de promover um equilíbrio social, fazendo com que a distribuição dos recursos seja aplicada nos lugares mais desfavorecidos e o restante dos repasses distribuídos entre Estados e Municípios.

Hugo de Brito Machado (2010, p.29) pontua que o Estado, ressalvadas as estipulações legais, por não desenvolver atividade financeira direta, busca por diversos meios a captação de recursos. Utiliza para tanto o setor econômico privado, pois é o meio mais rápido e eficaz de captação, o que enseja a efetiva finalidade social que é buscada por ele.

A principal receita financeira do Estado advém dos tributos, que podem ser divididos, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Os valores arrecadados devem ser distribuídos para manutenção e equilíbrio econômico do país.

4.1 Conceito e aplicações

Anteriormente, a denominação de direito tributário se dava como direito fiscal. Contudo, após a Emenda 18 de 1965, que formalizou o Sistema Tributário Nacional, e com a implementação da Lei nº 5.172, de 1966, atualmente denominado como Código Tributário Nacional, houve a caracterização do direito tributário.

Luciano Amaro (2016, p. 24) compreende que o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos. Nesse esteio, ressalta que o foco principal desse ramo do ordenamento está ligado à relação entre Estado e particulares.

Silvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi conceituam direito tributário:

É o ramo do Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares, decorrentes da atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas derivadas (resultantes da arrecadação dos tributos). O Estado figura na condição de Poder Público, isto é, com supremacia. Tem-se como principal característica a desigualdade jurídica. O Estado encontra-se em uma posição juridicamente superior à do particular em uma relação de Direito Público. (CREPALDI, S.; CREPALDI, G., 2011, p.2).

O direito tributário enseja uma relação jurídica entre os entes públicos e os contribuintes e o fato jurídico (gerador) dos tributos. O objeto dessa relação gera uma obrigação tributária, que pode consistir numa obrigação de dar ou uma obrigação de fazer ou não fazer.

Assim, calcado em alguns princípios constitucionais, como legalidade, anterioridade, igualdade, capacidade tributária, vedação ao confisco, entre outros, a função do direito tributário nada mais é do que estabelecer uma relação entre o Estado e o cidadão/contribuinte, de modo que as contribuições se fazem necessárias ao regular andamento econômico do país, bem como ao controle das despesas públicas.

4.2 Obrigação tributária

O direito tributário gera uma relação jurídica entre Estado e contribuinte, já que se trata de uma natureza obrigacional. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado conceitua a obrigação tributária:

[...] relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito. (MACHADO, 2010, p. 129).

Luciano Amaro (2016, p. 272) ilustra que a obrigação tributária pode abstrair à vontade e até mesmo ao conhecimento do contribuinte, visto que a obrigação se vinculará a ele e irá comprometê-lo ao cumprimento de seu objeto, que se constrói por meio de uma prestação.

Assim sendo, entender-se-á que a obrigação tributária pode ser dividida em obrigação principal e obrigação acessória. A primeira, tal como dispõe o art. 113, §1º do Código Tributário Nacional, ocorre do fato gerador e caracteriza-se pelo pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária.

A obrigação acessória, prevista no o art. 113, § 2º do Código Tributário Nacional, não está vinculada à existência de uma obrigação principal, mas sim a uma obrigação de fazer ou não fazer pela qual os meios de fiscalização consigam acompanhar o recolhimento dos tributos. Desse modo, o não cumprimento da obrigação acessória gerará uma penalidade pecuniária e será convertida em obrigação principal (art. 113, § 3º do Código Tributário Nacional).

Os arts. 114, 115 e 116 do Código Tributário Nacional tratam o fato gerador que incide sobre a obrigação principal e acessória. Eduardo Sabbag (2016, p. 748) ilustra

que a obrigação existirá no momento da ocorrência do fato gerador, que é o liame jurídico obrigacional e enseja ao lastro da relação intersubjetiva tributária.

4.3 Responsabilidade tributária

Nesse diapasão, a responsabilidade tributária, em regra, é a obrigação que o sujeito passivo da relação jurídica assume de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária.

Não necessariamente, o contribuinte será o responsável pela obrigação imposta em lei. O legislador, ao conferir a responsabilidade tributária, viabilizou os casos em que o contribuinte se torna inacessível ou em que a obrigação não puder ser integralmente cumprida.

Dessa forma, o art. 128 do Código Tributário Nacional, disciplina que o contribuinte poderá participar da responsabilidade tributária na integralidade da obrigação, parcialmente ou mesmo desobrigar-se, desde que instituído um terceiro vinculado ao fato gerador em seu lugar.

A responsabilidade poderá se dar por meio de substituição ou transferência. Eduardo Sabbag conceitua responsabilidade por substituição:

[...] quando a lei determinar que o responsável (substituto) ocupe o lugar do contribuinte (substituído), desde a ocorrência do fato gerador, de tal sorte que, desde o nascimento da obrigação tributária, aquele – o responsável – já é o sujeito passivo. (SABBAG, 2016, p. 775-776).

Lado outro, a substituição por transferência ocorrerá posterior à obrigação, transferindo a um terceiro a ocupação de sujeito passivo da obrigação tributária, que era ocupada pelo contribuinte. (SABBAG, 2016, p. 776).

A responsabilidade por substituição poderá ocorrer em dois momentos: “para trás” e “para a frente”. Nas palavras do autor, a substituição regressiva ou “para trás”, trata do adiamento do recolhimento do tributo com relação ao pretérito em que ocorre o fato gerador. Enquanto a substituição progressiva ou “para a frente” ocorre quando há antecipação do recolhimento do tributo em que o fato gerador se dá em momento posterior. (SABBAG, 2016, p. 790).

De outra sorte, a responsabilidade também se divide em: responsabilidade tributária, responsabilidade subsidiária, responsabilidade dos sucessores e responsabilidade de terceiros.

A responsabilidade solidária prevista no art. 134 do Código Tributário Nacional é a possibilidade de dois ou mais sujeitos enquadrarem-se no polo passivo da obrigação. Existe divergência doutrinária quanto à responsabilidade solidária ser na verdade uma responsabilidade subsidiária, visto que, na falta do contribuinte originário, na verdade voltar-se-á obrigação a outro responsável, vinculado ou não ao fato gerador. Por sua vez, a responsabilidade subsidiária nada mais é do que a cobrança ao responsável que se dá somente na tentativa falha de recebimento face ao contribuinte. (SABBAG, 2016, p. 781 e 797).

Quanto à responsabilidade por sucessão, Luciano Amaro (2016, p. 346) esclarece que existirá uma modificação subjetiva passiva de modo que o sucessor ocupará a posição do antigo devedor no estado em que se encontrar a obrigação na data do evento que ocasionou a sucessão.

Dado outro, o art. 134 do Código Tributário Nacional, prevê a responsabilidade de terceiros. Para Hugo de Brito Machado:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira e que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda e que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. (MACHADO, 2010, p. 167).

Por fim, vale ressaltar que a responsabilidade tratada no artigo citado traz como penalização ao terceiro apenas caráter moratório, independentemente se o fato se deu por culpa de uma ação ou omissão sua. Distintamente, o art. 135 do Código Tributário Nacional prevê a responsabilização pessoal do terceiro quando houver praticado ação com excesso de poder ou mesmo houver praticado infração à lei.

5 Do direito tributário penal

O Estado utiliza-se da arrecadação para atingir finalidades de interesse coletivo e é justamente esta a razão pela qual é imposta sanção para aquele que deve, mas deixa de recolher os tributos impostos legalmente.

Os crimes contra a ordem tributária, muitas vezes, são cometidos no âmbito da pessoa jurídica, mas a responsabilidade penal recairá sobre seus administradores. Desse modo, são considerados como crimes comuns, visto que não exige a qualidade de contribuinte ou responsável do sujeito ativo do delito (GONÇALVES; BALTAZAR JUNIOR, 2016, p. 542).

Ademais, em casos em que não seja o administrador da pessoa jurídica responsável pelo fato, podem ser condicionados como partícipes do delito: o empregado, o contador ou mesmo o advogado. Nesse sentido, seguindo a teoria do domínio do fato ou da organização, o autor sempre será o administrador, pois a decisão da ocorrência do fato dependerá de sua anuência, mas não dependerá da materialidade praticada por ele. (GONÇALVES; BALTAZAR JUNIOR, 2016, p. 543).

Porém, o art. 128 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de responsabilização de terceiro que esteja vinculado ao fato gerador. Nesse caso, o contribuinte será substituído pelo terceiro que assumirá as obrigações.

5.1 Apropriação indébita tributária

A apropriação indébita tributária é um dos crimes contra a ordem tributária e ocorre quando o contribuinte descumpra a obrigação imposta por lei, seja ela principal, seja ela acessória, suscitando-lhe uma sanção, com a finalidade de evitar novo delito.

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória”, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). [...]. Em certas hipóteses, a infração pode ensejar punição de ordem mais severa, quais sejam, as chamadas penas criminais. (AMARO, 2016, p. 462).

A Lei nº 8.137/90 dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária e, em seu art. 2º, II, abarca a apropriação indébita que se dará quando o sujeito passivo deixar de recolher o valor de tributo ou contribuição social no prazo legal ou convencional, aos cofres públicos.

A partir da análise do art. 2º, II, da lei citada, perceber-se-á que existem duas possibilidades de tributação, aquela que é descontada e aquela que é cobrada. Gonçalves e Baltazar Junior exemplificam do seguinte modo:

Quanto ao IRRF, que é descontado, o funcionamento é o seguinte: a fonte pagadora do rendimento (empregador ou contratante) é obrigada a reter uma parcela desse rendimento e fazer o recolhimento para a Receita Federal. Se a fonte fizer o desconto e não recolher, o crime se consuma, e o sujeito ativo é o responsável tributário (empregador ou contratante), uma vez que o tributo foi descontado do sujeito passivo da obrigação, que é o empregado ou prestador de serviço. O IPI, ao contrário, é cobrado. A sistemática, em rápidas linhas, é a seguinte: quando uma operação é sujeita a cobrança do IPI, como, por exemplo, a compra de uma mercadoria, o consumidor paga o valor da mercadoria mais o valor do tributo. Se a mercadoria vale 100 reais, o vendedor deve cobrar 110 reais, porque 10 reais são devidos de IPI. O valor de 10 reais, cobrado em razão do IPI, não pertence ao vendedor, mas sim à União, para quem esse valor deve ser recolhido. (GONÇALVES; BALTAZAR JUNIOR, 2016, p. 564).

O Código Penal, por sua vez, prevê, em seu art. 168-A, apropriação indébita previdenciária, advindo da Lei nº 9.983/2000, que ocorrerá nos casos em que o sujeito passivo deixa de repassar aos cofres públicos os valores devidos à previdência social, que serão recolhidos pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS). O bem jurídico a ser tutelado, nesse caso, será o da seguridade social.

Ainda que grande entendimento doutrinário incite a apropriação indébita previdenciária como um crime formal, por se tratar de uma espécie de tributo, ela será caracterizada como crime contra a ordem tributária, ou seja, terá caráter material, conforme entendimento disciplinado na Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal.

O crime de apropriação indébita tributária não admite tentativa, visto que já estará configurado o tipo quando o sujeito ativo deixar de recolher, no prazo estipulado, a contribuição para o ente tributante.

Desse modo, é dispensável que a contribuição não recolhida pelo contribuinte venha compor seu patrimônio ou tenha outra determinação diversa, pois basta que haja retenção dos tributos que deveriam ser repassadas ao fisco para que se constitua o crime.

A doutrina majoritária entende que o crime de apropriação indébita tributária é um crime omissivo próprio, pois existe a previsão de dolo genérico (vontade e consciência), sendo desnecessário o *animus rem sibi habendi* (ânimo de ter a coisa para si).

Se a lei é omissa, como ocorre no caso dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90, segue-se que as condutas referidas na mencionada lei só são puníveis se demonstrada, em cada caso, a ocorrência do dolo. Por isso, as normas da lei penal só incidem se for provado, em cada caso, que os agentes produziram o resultado ilícito por ação ou omissão deliberada, ou seja, com vontade consciente de causar danos ou ofender direito alheio. Logo, para que a lei penal seja aplicada não é bastante a prova da realização da conduta típica nem do resultado – a supressão ou redução ilícita de tributo, contribuição ou acessório –; antes, é indispensável a existência de prova da ocorrência de conduta dolosa que possa ser imputada a alguém de modo individualizado. (ANDRADE FILHO, 2015, p. 70).

As sanções tributárias mais conhecidas são as multas, que serão aplicadas de acordo com o ato cometido e dentro da esfera civil, penal ou administrativa. A sanção surge como garantia do Estado de recebimento dos tributos, pois a aplicação da penalidade por si só não suprime o seu pagamento, tal como prevê o art. 157 do Código Tributário Nacional.

Nesse cenário, embora a Constituição Federal tenha, em seu art.5º LXVII, que não haverá prisão civil por dívida, salvo o inadimplemento de dívida alimentícia ou depositário infiel, recentemente o Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral reconheceu a possibilidade da prisão por dívida tributária quando caracterizada a violação da Lei nº 8.137/90.

EMENTA: PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição. II - Julgamento de mérito conforme precedentes. III - Recurso extraordinário desprovido. (STF - ARE: 1029177 SC - SANTA CATARINA 0144243-72.2015.8.24.0000, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 18/05/2017, Data de Publicação: DJe-112 29/05/2017).

De outra sorte, existe entendimento doutrinário em sentido contrário, que entende que o credor deverá tentar receber por vias administrativas e judiciais para que se possa atingir o patrimônio do devedor, pois assim ele terá mais êxito quanto ao recebimento da dívida.

Não se diga que a vedação constitucional, porque se reporta apenas à prisão civil, não se opõe à lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para reprimi-lo com pena prisional. Não é assim. A lei ordinária que define como crime o simples inadimplemento de uma dívida e comina para o que nele incorre pena prisional conflita com a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida. Há, na verdade, evidente antinomia entre a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida e aquela da lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para viabilizar, dessa forma, a aplicação da pena prisional ao devedor inadimplente. (MACHADO, 2010, p. 517).

O fisco será o responsável pela realização do controle dos pagamentos devidos pelo contribuinte, visto que, caso não o faça, poderá perder seu direito de cobrança decorrido o prazo de 5 (cinco) anos da existência do débito. A competência para o julgamento da ação será da Justiça Federal quando o ente tributante for a União e Justiça Estadual nos demais casos. A ação penal será incondicionada com representação do Ministério Público Federal.

5.2 Exclusão da culpabilidade nos crimes de apropriação indébita tributária

Como forma de estímulo de realização do pagamento dos tributos, o Código Tributário Nacional, em seu art. 138, prevê a possibilidade da exclusão das penalidades que são impostas quando o contribuinte se torna inadimplente. Para que tenha essa garantia, o contribuinte terá que se autodenunciar à autoridade administrativa, antes da propositura da ação fiscal, e realizar o pagamento do crédito existente, acrescido dos juros de mora, ensejando assim a extinção de seu crédito. Assim, estará o agente isento de responsabilidade e afastará a multa punitiva.

Dessa feita, o art. 6º da Lei nº 12.382/2011 trouxe, em seu esboço, a possibilidade da suspensão da exigibilidade punitiva, quando o agente fizer adesão ao parcelamento, bem como a possibilidade de extinção da punibilidade quando houver o pagamento integral do parcelamento realizado.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, menciona que a extinção da punibilidade também poderá ocorrer em outras modalidades de quitação dos créditos tributários existentes:

A rigor, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária opera-se como decorrência de qualquer das causas de extinção do crédito tributário. Não apenas em decorrência do pagamento, mas também em decorrência da compensação, da transação, da remissão, da prescrição e da decadência, da conversão do depósito em renda, do pagamento antecipado e da homologação do lançamento respectivo, da consignação em pagamento, da decisão administrativa

irreformável e da decisão judicial com trânsito em julgado que tenham afirmado a improcedência da cobrança do tributo, da dação em pagamento e, ainda, de outras causas não enumeradas no art. 156 do Código Tributário Nacional, tais como a novação e a confusão. Extinto o crédito tributário, estará extinta a punibilidade relativamente ao crime concernente ao mesmo crédito. (MACHADO, 2010, p. 525).

Nesse sentido, o crime de apropriação indébita tributária irá resultar da conduta do agente que se omite, quando, na verdade poderia agir, e sua culpabilidade advém da exigibilidade de conduta diversa, que poderá ser descaracterizada quando demonstrada a existência de dificuldades financeiras.

Com fulcro na teoria da inexigibilidade de conduta diversa, as dificuldades financeiras acarretam a possibilidade de afastamento do dolo do agente ou podem incidir a causa supralegal de exclusão de culpabilidade.

O entendimento doutrinário sobre o impedimento dos pagamentos dos tributos por parte do agente, quando passa por dificuldades financeiras, poderá ser enquadrado em duas hipóteses. A primeira delas refere-se à atipicidade da conduta, que se dará quando, por falta de recursos, torna-se impossível o recolhimento dos tributos; ou ocorrerá em casos da exclusão de culpabilidade, que se dará, diante da inexigibilidade de conduta diversa, o recolhimento, mesmo que possível, compromete o funcionamento da empresa.

Dessa forma, resta configurado o estado de necessidade enfrentado pelo agente que deve optar pelo pagamento dos tributos ou pelo pagamento dos funcionários ou mesmo do pagamento de seus fornecedores e despesas de funcionamento.

O pagamento dos funcionários torna-se prioridade, haja vista a necessidade da mão de obra dentro da empresa e da remuneração pelo serviço prestado, já que o trabalhador precisa da sua remuneração para seu sustento e/ou de sua família. De outra sorte, o pagamento dos fornecedores e as despesas da empresa tornam-se extremamente necessários para que a empresa continue funcionando e venha a obter lucros. O agente optará pela lesão de um direito em detrimento da proteção de outro.

À vista do explanado, é inegável que a teoria da inexigibilidade de conduta diversa poderá ser aplicada ao agente como uma excludente de culpabilidade, conforme entendimento jurisprudencial:

EMENTA: PENAL. PROCESSO PENAL. EMBARGOS INFRINGENTES EM APELAÇÃO CRIMINAL. ACÓRDÃO QUE REFORMOU SENTENÇA ABSOLUTÓRIA. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 168-A DO CÓDIGO PENAL. VOTO VENCIDO. ACOLHIMENTO. REFORMA DO ACÓRDÃO. OCORRÊNCIA. DIFICULDADES FINANCEIRAS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. ABSOLVIÇÃO. ARTIGO 386, VI DO CPP (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.690 /2008). MANUTENÇÃO DA DECISÃO MONOCRÁTICA. 1-Constitui apropriação indébita previdenciária deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional (caput do Artigo 168-A do CP, acrescentado pela Lei nº 9983 /2000 de 14.07.2000) 2-O dolo do delito é a vontade de não repassar à previdência as contribuições recolhidas, obedecendo ao prazo e à forma legal. Não se exige fim específico, ou seja, a animus rem si

habendi, ao contrário do que ocorre na apropriação indébita comum. 3-Resta caracterizada a inexigibilidade de conduta diversa em razão da crise financeira enfrentada pela empresa; comprovada através de depoimentos das testemunhas e pela prova documental (existência de diversas ações executórias fiscais intentadas em desfavor dos acusados). 4-Embargos infringentes acolhidos e acórdão reformado, com prevalência do voto vencido, para negar provimento à apelação do MPF e confirmar a sentença absolutória, porém com esteio na atual redação dada, pela Lei nº 11.690 /2008, ao artigo 386, VI do Código de Processo Penal. (TRF-5 - ACR: 4212 PB 0003026061995405000001, Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira, Data de Julgamento: 17/12/2008, Pleno, Data de Publicação: Fonte: Diário da Justiça - Data: 20/01/2009 - Página: 99 - Nº: 13 - Ano: 2009).

Logo, o juiz, ao analisar a aplicabilidade do instituto, deverá observar os elementos apresentados pelo agente, para que, a partir da análise do caso concreto e de provas cabais que comprovem a situação do agente, possa decidir de forma justificada a exclusão de sua culpabilidade, utilizando para tanto o princípio da razoabilidade.

6 Considerações finais

A sanção tributária advém de um fato gerador e será aplicada quando o agente descumprir com a obrigação tributária intitulada a ele, pois é necessário que exista a compreensão da importância do recolhimento dos tributos para a manutenção do Estado.

Por sua vez, deve-se ressaltar que embora exista previsão constitucional quanto a cobrança de tributos por parte do Estado, em maioria das vezes os contribuintes não conseguem fazer a arrecadação por conta dos valores exorbitantes.

De forma indireta, a omissão do contribuinte afeta as empresas que recolhem devidamente seus tributos, visto que, embora existam sanções, nem sempre elas conseguem alcançar a todos os devedores tributários.

Assim, pode-se dizer que os crimes contra a ordem tributária são crimes omissivos próprios, não se exigindo do agente nos casos de apropriação indébita tributária a destinação dos valores que deveriam ter sido recolhidos, bastando que apenas não sejam recolhidos.

Na omissão da legislação, caberá ao Poder Judiciário, diante das situações anormais, fazer a análise da reprovabilidade da conduta do agente, para que se designe com fulcro na teoria da inexigibilidade de conduta diversa a possibilidade de exclusão de sua culpabilidade.

Portanto, em consonância com o que a jurisprudência tem demonstrado, conclui-se que é possível a exclusão de culpabilidade nos crimes de apropriação indébita tributária, quando o agente consegue provar cabalmente a existência de dificuldades financeiras como fator impeditivo para o recolhimento dos tributos.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, 544 p.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, 182 p.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral 1*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, 992 p.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário com agravo nº 1029177*. Relator: Min. Rosa Weber. Santa Catarina, SC, 18 de maio de 2017. Disponível em: www.stf.jus.br. Acesso em: 28 set. 2017.

BRASIL. 5º Tribunal Regional Federal. *Apelação Criminal nº 4212*. Relator: Desembargador Federal Rogério Fialho Moreira. *Diário de justiça*. Disponível em: www.trf5.jus.br. Acesso em: 28 set. 2017.

CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal*. 18. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, 688 p.

CREPALDI, Silvio Aparecido e CREPALDI, Guilherme Simões. *Direito tributário: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011, 568 p.

BRASIL. *Código tributário nacional*. 2. ed. Brasília : Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

FERRARI, Carlos Gilberto Melchior Rodrigues Sansalone. *História do direito tributário: da origem a aplicação no Brasil*. 2013. Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/direito/historia-do-direito-tributario-da-origem-a-aplicacao-no-brasil/47915>. Acesso em: 14 set. 2017.

GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, 1093 p.

GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Legislação penal especial*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, 744 p.

GRECO, Rogério. *Curso de direito penal: parte geral*. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2010, 758 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31. ed. Malheiros, 2010, 574 p.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal: parte geral e especial*. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, 1072 p.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2016, 1328 p.