

# A INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

---

## *THE INEXIGIBILITY OF MISCELLANEOUS CONDUCT IN THE TAX MISAPPROPRIATION CRIME*

**FABIO HOLANDA GADELHA DE PAIVA**

Bacharel em Direito pela Universidade Potiguar (UnP), tendo obtido a Medalha de Láurea. Pós-graduando em Direito Tributário pelo Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNIRN). Advogado, Assessor e Consultor Jurídico inscrito na Ordem dos Advogados do Brasil - Seção Rio Grande do Norte (OAB/RN).  
fabiopaiva.adv@outlook.com

**Resumo:** O presente artigo, a partir dos métodos dialético e comparativo, tem por escopo demonstrar a possibilidade de invocação da tese de inexigibilidade de conduta diversa no crime de apropriação indébita tributária, uma vez que o empresário em graves, excepcionais e inevitáveis dificuldades financeiras não deve ser sancionado penalmente por não ter repassado ao Fisco no prazo legal tributo arrecadado de terceiros, se a utilização desse valor pelo agente empreendedor se mostrar necessária à salvaguarda da atividade empresarial, preservando-se não somente a empresa, mas a subsistência pessoal e familiar do empresário e dos empregados com a manutenção dos postos de trabalho, sem prejuízo de o Estado ter o legítimo direito de promover a regrada Execução Fiscal contra o sujeito passivo da obrigação tributária.

**Palavras-chaves:** culpabilidade; inexigibilidade de conduta diversa; apropriação indébita tributária.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. Culpabilidade e inexigibilidade de conduta diversa - 3. Penalidades na tributação - 4. Apropriação indébita tributária - 5. Inexigibilidade de conduta diversa na apropriação indébita tributária - 6. Considerações finais - 7. Referências.

### 1. INTRODUÇÃO

O dever de pagar tributos é da mais alta relevância para o custeio das atividades estatais que visem à concretização de direitos sociais, como saúde, educação e segurança pública, sendo também a melhor forma de o sistema capitalista se proteger contra a estatização da economia.

**Abstract:** This article, based on dialectical and comparative methods, aims to demonstrate the possibility of invoking the thesis of unenforceable conduct in the crime of misappropriation of taxes, since the entrepreneur in serious, exceptional and inevitable financial difficulties should not be criminally sanctioned for not passing on to the tax authorities, within the legal timeframe, collected tax from third parties, if the use of this amount by the entrepreneurial agent proves necessary to safeguard the business activity, preserving not only the company, but the personal and family subsistence of the entrepreneur and employees with the maintenance of their jobs, without prejudice to the State having the legitimate right to promote the enforced Tax Foreclosure against the taxpayer of the tax obligation.

**Keywords:** culpability; inexigibility of miscellaneous conduct; tax misappropriation.

No afã de incrementar o potencial arrecadatório fiscal do Estado, o Legislador, valendo-se da força intimidatória do Direito Penal, criminalizou a prática de determinadas condutas que objetivam embaraçar, suprimir ou minorar indevidamente o cumprimento de obrigações tributárias, tais como a apropriação indébita tributária.

Sendo as empresas as maiores fontes pagadoras de tributos no Brasil, e por isso mesmo recaindo sobre elas enorme peso da carga tributária, é possível que em algum momento de sua existência venham a passar por dificuldades materiais excepcionais e inevitáveis, a ponto de ameaçar a continuidade da atividade empresarial e, conseqüentemente, a geração de emprego e renda, atingindo não somente interesses empresariais, mas a própria subsistência do empresário, dos trabalhadores e inclusive a capacidade de arrecadação de impostos pelo Estado, situação especialmente notória e agravada em tempos de crise sanitária e econômica provocada pela pandemia do novo coronavírus.

Nessa toada, o presente artigo analisará a tese de inexigibilidade de conduta diversa enquanto causa supralegal de excludente de culpabilidade do agente processado pelo crime de apropriação indébita tributária, e que infringiu o dever de recolher tributos ao Estado em prol da sobrevivência da empresa, da manutenção de postos de trabalho e mesmo da sua subsistência pessoal.

## 2. CULPABILIDADE E INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

Culpabilidade é a característica que se atribui ao sujeito culpado por algo, ou seja, que praticou determinada conduta produtora de dado resultado. Está intimamente atrelada à ideia de responsabilidade. Se alguém mata outrem, diz-se que é o culpado pela morte deste, é o responsável pelo crime. Normalmente, a consequência que se lança ao culpado é imbuída de um sentimento de reprovação, de repulsa, mesmo de indignação, pois se trata de um efeito nocivo à sociedade, às suas regras de moralidade, de humanidade, de convivência.

Pode-se conceituar a culpabilidade, assim, como o juízo valorativo de reprovabilidade que “incide sobre a formação e a exteriorização da vontade do responsável por um fato típico e ilícito, com o propósito de aferir a necessidade de imposição da pena” (MASSON, 2019, p. 643).

Desse modo, a análise da culpabilidade recai sobre o autor do fato,<sup>1</sup> de sorte a concluir se ele deve ou não suportar uma pena em razão do delito cometido. Assim, o

---

<sup>1</sup> Para a Teoria Bipartida, a culpabilidade é apenas um pressuposto para a punição pelo crime, não integra o conceito analítico deste, o qual é apenas um fato típico e ilícito, de modo que o juízo de reprovação incide apenas sobre o autor, e não sobre o fato. Assim, não se reprova o roubo em si, mas o seu agente, conforme se apresentem as circunstâncias objetivas e subjetivas em que o delito é praticado. Por outro lado, a Teoria Tripartida considera a culpabilidade um dos elementos do crime, ao lado da tipicidade e da ilicitude. Nesse sentido, o juízo de reprovabilidade incide tanto sobre o agente quanto sobre sua conduta. Desse modo, reprovam-se tanto o agente do crime de roubo quanto o roubo em si, novamente de acordo com as circunstâncias que lastrearam a ocorrência do ilícito.

sujeito ativo da infração penal é punido em razão do seu comportamento que praticou ou deixou de praticar, segundo circunstâncias subjetivas e objetivas.

Nesse pórtico, a culpabilidade é composta por três elementos:<sup>2</sup> imputabilidade, potencial consciência da ilicitude do fato e exigibilidade de conduta diversa.<sup>3</sup> Ausente qualquer desses, inexistente é a culpabilidade, não havendo aplicação de pena ao agente.

A imputabilidade relaciona-se aos aspectos volitivo e cognitivo do agente, correspondendo à capacidade mental de o sujeito, “ao tempo da ação ou da omissão, entender o caráter ilícito do fato e de determinar-se de acordo com esse entendimento” (MASSON, 2019, p. 657).

Já a potencial consciência da ilicitude diz respeito à possibilidade de o autor da infração penal compreender o caráter ilícito de sua conduta, ou seja, exige-se do agente “o conhecimento, ou, no mínimo, a potencialidade de entender o aspecto criminoso do seu comportamento, isto é, os aspectos relativos ao tipo penal e à ilicitude” (MASSON, 2019, p. 694).

Quanto à exigibilidade de conduta diversa, Cleber Masson (2019, p. 707) a conceitua como “o elemento da culpabilidade consistente na expectativa da sociedade acerca da prática de uma conduta diversa daquela que foi deliberadamente adotada pelo autor de um fato típico e ilícito”, sendo necessário “tenha o crime sido cometido em circunstâncias normais, isto é, o agente podia comportar-se em conformidade com o Direito, mas preferiu violar a lei penal”; em outras palavras “quando o caso concreto indicar a prática da infração penal em decorrência de inexigibilidade de conduta diversa estará excluída a culpabilidade, pela ausência de um dos seus elementos”.

A conduta é exigível quando, além de decorrer de um comando normativo legal ou contratual, é possível de concretização no mundo dos fatos sem o sacrifício do agente ou de terceiros. Assim, é exigível que não se pratique o homicídio tanto porque a norma “não matarás” do Art. 121 do Código Penal o proíbe quanto porque é possível faticamente que uma pessoa se abstenha de matar outra, sem sacrifício próprio ou de terceiros, como regra geral. Por outro lado, ainda que haja norma impondo a prática de determinada conduta ativa ou omissiva, se esta somente for possível de ser realizada com o sacrifício do próprio agente, de terceiros ou de bens jurídicos superiores ao protegido pela norma impositiva, estar-se-á diante de uma conduta inexigível.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a inexigibilidade de conduta diversa somente funciona como causa de exclusão

---

<sup>2</sup> Dentre as tantas teorias que justificam a culpabilidade, o Código Penal brasileiro adotou a Teoria Limitada, conforme consta no Item 19 da Exposição de Motivos da Nova Parte Geral do Código Penal, surgida com a Reforma de 1984 (Lei N° 7.209/84). De acordo com tal teoria, integram a culpabilidade os seguintes elementos: imputabilidade, potencial consciência da ilicitude e exigibilidade de conduta diversa. Além disso, referida teoria distingue as figuras do erro de tipo (excludente da tipicidade – Art. 20, § 1º, Código Penal) e do erro de proibição (excludente da culpabilidade – Art. 21, Código Penal).

<sup>3</sup> Atribui-se a Reinhart Frank, em 1907, a inserção da exigibilidade de conduta diversa no rol dos elementos componentes da culpabilidade, ao desenvolver a Teoria da Normalidade das Circunstâncias Concomitantes.

da culpabilidade quando proceder de forma contrária à lei se mostrar como única alternativa possível diante de determinada situação; se há outros meios de solução do impasse, a exculpante não se caracteriza.<sup>4</sup>

Há posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais brasileiros mais conservadores que tratam a inexigibilidade de conduta diversa como mera consequência das excludentes legais de coação moral irresistível e de obediência hierárquica, previstas no Art. 22 do Código Penal, negando-lhe, portanto, caráter autônomo de causa excludente da culpabilidade.

No entanto, aponta Guilherme de Souza Nucci (2013, p. 332), o entendimento mais moderno e mais prevalecente é o de que a inexigibilidade de conduta diversa, apesar de fazer parte da coação moral irresistível e da obediência hierárquica, pode funcionar como causa autônoma de exclusão da culpabilidade.

Francisco de Assis Toledo (2007, p. 328), inclusive, chega a afirmar que a inexigibilidade conduta diversa “é, pois, a primeira e mais importante causa de exclusão da culpabilidade”, podendo tanto ter fundamento legislado, quando é causa legal de exclusão da culpabilidade, quanto ter base supralegal, ligando-se intimamente à responsabilidade pessoal do agente, dispensando-se, portanto, a existência de normas expressas que a disciplinem.

O Superior Tribunal de Justiça, em diversos julgados,<sup>5</sup> assentou entendimento de que a inexigibilidade de conduta diversa é causa supralegal de exclusão da culpabilidade, o que afirma jurisprudencialmente sua existência *de per se* em relação às excludentes legais coação moral irresistível e obediência hierárquica.

Tal autonomia é de extrema importância à aplicação da tese de inexigibilidade de conduta diversa no crime de apropriação indébita tributária, a ser analisado no decorrer do presente trabalho, uma vez que referida excludente, no âmbito desse delito fiscal, não está atrelada a coações morais ou a obediências hierárquicas, mas sim à impraticabilidade de realização da conduta de recolhimento do tributo ao Estado em razão da necessidade de salvaguarda da sobrevivência da atividade empresarial, preservando interesses não apenas do negócio, mas também trabalhistas e sociais.

### 3. PENALIDADES NA TRIBUTAÇÃO

A prática de ilícitos tributários, a qual pressupõe necessariamente violação à Lei,<sup>6</sup> implica o dever-poder de o Estado aplicar ao infrator sanções tanto administrativas

<sup>4</sup> REsp 1.456.633/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Julg: 05/04/2016.

<sup>5</sup> AgRg no AREsp 1.404.837/SP, 5ª Turma, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, DJE 11/06/2019; AgRg no AREsp 1.291.995/SC, Rel. Min. Ribeiro Dantas, 5ª Turma, DJE 22/11/2018; AgRg no REsp 1.393.904/SP, 6ª Turma, Rel. Min. Nefi Cordeiro, DJE 27/03/2018.

<sup>6</sup> O ilícito tributário somente ocorre se houver violação à Lei, já que o Direito Tributário é ramo do Direito Público, umbilicalmente associado ao Direito Administrativo, no qual o Princípio da Legalidade rege toda a Administração Pública, de sorte que condutas e penalidades somente se verificam diante da existência prévia de Lei, diferentemente do Direito

quanto penais, caso configurada a existência de fato elevado à categoria de crime pelo Legislador, dada a relevância de preservação da Ordem Tributária<sup>7</sup> e da repressão enérgica a condutas que visem ilegalmente à supressão, à redução ou ao embaraço à arrecadação de tributos, receitas públicas derivadas essenciais ao custeio das atividades estatais destinadas à promoção do Bem-Estar da Pessoa Humana.

Quando as condutas vedadas traduzem-se em meros descumprimentos à legislação tributária, tais como o simples atraso no pagamento do tributo ou o descumprimento de uma obrigação acessória,<sup>8</sup> sem se enquadrarem em atos criminalizados pela Lei, a punição é exclusivamente mediante sanções patrimoniais e políticas.<sup>9</sup> Trata-se das chamadas infrações tributárias,<sup>10</sup> regidas pelo Direito Tributário Penal, cuja ocorrência não configura crime e acarreta, geralmente, a responsabilidade objetiva do agente, não tendo relevância a perquirição do dolo do sujeito, nos termos do Art. 136 do Código Tributário Nacional.

Desse modo, segundo Roberval Rocha (2018, p. 458) a “responsabilização objetiva das infrações tributárias permite que as penalidades pecuniárias sejam sub-rogadas passivamente, isto é, transmissíveis a terceiros, assim como permite a penalização administrativa da pessoa jurídica”, não incidindo, portanto, o princípio da intrascendência da pena (CF/88, Art. 5º, XLV).

Ao revés, certos comportamentos ativos ou omissivos do agente amolduram-se em preceitos normativos qualificados pelo Legislador como crimes, o que exige medidas punitivas mais severas, como a pena privativa de liberdade e as multas penais, regidas pelo Direito Penal Tributário,<sup>11</sup> sem prejuízo das sanções administrativas patrimoniais. A responsabilidade penal do agente, contudo, é sempre subjetiva, dependendo necessariamente da comprovação do dolo, ainda que genérico.

No geral, os crimes tributários são materiais ou de resultado, ou seja, pressupõem a ocorrência de resultado naturalístico consistente na supressão ou redução do tributo

---

Privado, seara onde as sanções geralmente ocorrem com o simples descumprimento de um negócio jurídico.

<sup>7</sup> A Ordem Tributária é um bem jurídico supraindividual e compreende um conjunto de regras e princípios que disciplinam as relações jurídicas que originam a arrecadação tributária. A Constituição Federal de 1988 a normatiza nos Arts. 145 a 169, com o escopo de formulação de uma política econômico-fiscal destinada ao oferecimento de assistência pública e fomento de solidariedade social, por meio de uma melhor distribuição de renda nacional, assegurando, assim, o Bem-Estar Social.

<sup>8</sup> A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. O seu simples descumprimento converte-a em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>9</sup> Sanções patrimoniais, no Direito Tributário, consistem na aplicação de penalidades pecuniárias ao sujeito passivo da obrigação tributária, tais como multas moratórias em razão do simples atraso no pagamento do tributo (Lei 9.430/96, Art. 61) e multas de ofício em função de irregularidades superiores ao mero inadimplemento (Lei 9.430/96, Art. 44). Sanções Políticas, por sua vez, são aquelas aplicadas sem respaldo constitucional, visando à constrição ilegítima do contribuinte ou responsável ao pagamento do tributo, geralmente mediante atos que dificultam ou impedem o exercício da atividade econômico-profissional do sujeito passivo em débito tributário com o Fisco, tais como apreensão de mercadorias, interdição de estabelecimentos, negativa de autorização para emissão de notas fiscais ou a prestação de garantias como condição à emissão.

<sup>10</sup> As infrações tributárias, objeto do Direito Tributário Penal, por serem meras transgressões administrativas, podem ser previstas e ter suas respectivas penalidades aplicadas pelo correspondente ente tributante, nos termos da competência tributária disciplinada pela Constituição, inclusive porque é atribuição legislativa concorrente dos entes políticos (CF/88, Art. 24, I).

<sup>11</sup> Os crimes contra a Ordem Tributária, objeto de estudo do Direito Penal Tributário, são matéria de competência legislativa privativa da União, nos termos do Art. 22, I, da Constituição Federal de 1988.

devido. No entanto, há também crimes formais, os quais se aperfeiçoam com a mera transgressão da norma, ainda que não haja diminuição ou eliminação da obrigação tributária, conforme observa Leandro Paulsen (2017, p. 328). No Brasil, não há contravenções penais tributárias e nem são previstas penas por tentativa (ROCHA, 2018, p. 465), assim como não há crimes culposos contra a ordem tributária, apenas dolosos.

Topologicamente, os crimes contra a Ordem Tributária estão previstos na Lei Nº 8.137/90 (Arts. 1º a 3º), mas também se encontram no Código Penal, como a apropriação indébita previdenciária, a sonegação de contribuição previdenciária e o descaminho (Arts. 168-A, 337-A e 334).

Ao tipificar penalmente condutas que violam o Sistema Tributário Nacional, o bem jurídico alvo de proteção é o erário público, a arrecadação ou ainda a Ordem Tributária, “entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins” (BALTAZAR JÚNIOR, 2017, p. 798).

Registre-se, por fim, que a penalização de delitos contra a Ordem Tributária não tem cunho verdadeiramente sancionador, mas meramente visa ao interesse arrecadatório do Estado, já que tão logo haja o parcelamento do crédito tributário, suspende-se a pretensão punitiva estatal (Lei Nº 9.430/96, Art. 83, § 2º), a qual se extingue definitivamente assim que ocorra o pagamento integral, incluindo acessórios (Lei Nº 9.430, Art. 83, § 4º), ainda que posterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória, e mesmo durante o cumprimento da pena privativa de liberdade, tendo o Supremo Tribunal Federal decidido, portanto, que o Direito Penal Tributário não possui razões éticas, mas é simples técnica auxiliar de arrecadação fiscal, com significado moralmente neutro,<sup>12</sup>

#### 4. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

O crime de apropriação indébita tributária encontra-se tipificado no Art. 2º, II, da Lei Nº 8.137/90, cuja conduta compreende o ato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

Trata-se de um crime formal, de ação penal pública incondicionada (Lei 8.137/90, Art. 15), com pena de detenção de 6 meses a 2 anos mais multa,<sup>13</sup> doloso<sup>14</sup> e que não admite tentativa, “pois se consuma com o não recolhimento do tributo após o decurso do prazo legal – ou se recolhe ou não se recolhe” (CAPEZ, 2019, p. 794).

<sup>12</sup> STF, HC 81.611, Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Julg: 10/12/2003.

<sup>13</sup> A competência para o processo e julgamento do crime de apropriação indébita tributária é dos Juizados Especiais Federais ou Estaduais, a depender do ente criador do tributo não recolhido. Se de tributo instituído pela União se tratar, compete ao Juizado Especial Criminal Federal; se instituído pelos Estados ou Municípios, cabe ao Juizado Especial Criminal Estadual; se pelo Distrito Federal, ao Juizado Especial Criminal do Distrito Federal.

<sup>14</sup> De acordo com o Superior Tribunal de Justiça, para a configuração do crime em apreço, é suficiente o dolo genérico, ou seja, a omissão livre e consciente do réu de não recolher valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro, sem

Em que pese alguma semelhança aparente, a apropriação indébita tributária não se confunde com a sonegação fiscal (Art. 1º, Lei 8.137/90) porque não exige fraude para sua caracterização. Com efeito, o que caracteriza o delito de apropriação “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 JÚNIOR, 2017, p. 842).

Há doutrinadores de escol, a exemplo de Luciano Amaro (2003, p. 448) e Hugo de Brito Machado Segundo (2019, pp. 525-528), que defendem a inconstitucionalidade do crime de apropriação indébita tributária, sob a alegação de se tratar de nítido crime por não pagamento de débito tributário, cuja pena privativa de liberdade encontraria insuperável obstáculo no Art. 5º, LXVII, da Constituição Federal.

Isso porque, se a Carta Magna veda peremptoriamente a prisão civil por dívidas de qualquer natureza, salvo a de prestação alimentícia, com muito mais razão veda a prisão penal por débitos, já que a teleologia da norma constitucional é justamente impedir a incidência da força penal do Estado sobre fatos jurídicos pecuniários que podem ser adequadamente tutelados por outros ramos do Direito, em homenagem aos princípios da fragmentariedade, da subsidiariedade e da intervenção mínima do Direito Penal.

Inobstante os brados retumbantes da Doutrina, o Supremo Tribunal Federal, em 02/03/2017, no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário 999.425/SC, decidiu que os crimes contra a ordem tributária são compatíveis com a Constituição Federal e não representam prisão civil por dívida.<sup>15</sup>

O Superior Tribunal de Justiça, inclusive, na data de 22/08/2018, ao julgar o Habeas Corpus 399.109/SC, decidiu que a conduta de não recolher ICMS em operações próprias (quando o contribuinte tem o débito tributário e a responsabilidade pelo pagamento) ou em substituição tributária (quando o sujeito passivo não é o devedor do tributo, mas tem a responsabilidade pelo seu pagamento) enquadra-se formalmente no tipo previsto no Art. 2º, II, da Lei Nº 8.137/90 (apropriação indébita tributária), desde que comprovado o dolo do agente de não repassar o tributo ao Fisco,<sup>16</sup> inobstante a Doutrina ainda entender que o referido crime só se configura diante das hipóteses de substituição tributária (PAULSEN, 2020, pp. 819 e 823).

---

necessidade de dolo específico, isto é, do intuito especial de se apropriar de tal numerário ou de obter proveito particular com o delito (AgRg no REsp 1.712.038/SC, 6ª Turma, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, Julg: 07/08/2018).

<sup>15</sup> Curiosamente, em 15 de dezembro de 2016, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação de Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.055/DF, declarou a inconstitucionalidade da Lei Nº 8.866/94, a qual definia como “depositário” da Fazenda Pública “a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro, e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social”. Na ocasião, a Corte Suprema entendeu violar o Art. 5º, LXVII a prisão do “depositário fiscal”, por implicar nítida sanção política, uma vez que, se é negado ao Fisco apreender mercadorias do devedor para obter o pagamento de tributo (Súmula 323-STF), com mais forte razão lhe é interdito “apreender” o próprio devedor para a satisfação do crédito tributário.

<sup>16</sup> Na data de 17 de setembro de 2019, no julgamento do AgRg no AREsp 1.439.284/GO, a Sexta Turma do Colendo Superior Tribunal de Justiça, sob a relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, reiterou o posicionamento da Corte de que a falta de recolhimento ICMS em operações próprias ou em substituição tributária amolda-se ao tipo penal previsto no Art. 2º, II, da Lei Nº 8.137/90, sendo necessário apenas o dolo genérico do agente de não recolher ao Fisco o tributo arrecadado de terceiro no prazo legal.

As decisões acima mencionadas, portanto, denotam uma tendência de unificação jurisprudencial dos Tribunais Superiores não apenas para firmar a constitucionalidade dos crimes contra a ordem tributária, mas também para neles incluir o maior número de condutas possíveis que venham a inadimplir o pagamento de créditos tributários, dentre elas, em especial, a apropriação indébita tributária, em relação à qual o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do Art. 2º, II, da Lei Nº 8.137/1990, conforme julgado aparentemente conclusivo do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria.<sup>17</sup>

## 5. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Conforme visto no tópico anterior, atualmente é considerada conduta criminosa a apropriação indébita tributária, de sorte que impende analisar a possibilidade de invocação da tese de inexigibilidade de conduta diversa para fins de exclusão da culpabilidade do agente que se encontra em graves, inevitáveis e excepcionais dificuldades financeiras, com o escopo de afastar-lhe a pretensão penal punitiva do Estado.

Tradicionalmente, a aludida tese, em se tratando de delitos contra a ordem tributária, somente era aceita em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no Art. 168-A do Código Penal, não tendo se aplicado, durante muito tempo, ao ilícito de apropriação indébita tributária (Art. 2º, II, da Lei 8.137/90).

No entanto, mostra-se completamente desprovida de fundamentação, de lógica e de razoabilidade a incidência da inexigibilidade de conduta diversa ao crime de apropriação indébita previdenciária e a sua exclusão ao crime de apropriação indébita tributária.

Em primeiro lugar, porque o ordenamento constitucional tributário brasileiro considera que as contribuições previdenciárias detêm a natureza jurídica de tributos, de modo que não se justifica racionalmente que a referida excludente de culpabilidade somente valha para a ausência de recolhimento de um tributo (a contribuição previdenciária) e não se aplique a todos os demais.

Em segundo lugar, a norma do crime de apropriação indébita tributária traz o mandamento de “repassar aos cofres públicos tributos descontados ou cobrados”, sendo ontologicamente idêntica à norma do delito de apropriação indébita previdenciária que apresenta o mandamento de “repassar à Previdência Social contribuições recolhidas ou descontadas”, de modo que afronta à isonomia a distinção de tratamento quanto à aplicabilidade da tese de exclusão da culpabilidade, permitindo-a para o segundo crime e interditando-a ao primeiro.

<sup>17</sup> RHC 163.334/SC, Pleno, Rel. Min. Luís Roberto Barroso, Julg: 18/12/2019.

Existe, ainda, o argumento de que a aceitação da exculpante para a apropriação indébita previdenciária e a sua negação à apropriação indébita tributária se deve ao fato de que a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração dos funcionários, paga com recursos da própria empresa, ao passo que os tributos retidos ou descontados de terceiros são custeados por recursos destes.

Tal equivocada premissa ignora as mais comezinhas regras de economia e de funcionamento do mercado. Isso porque, a remuneração dos funcionários tem como fonte de custeio, em última análise, créditos que a sociedade empresária tem a receber de compradores e tomadores de serviços, ou seja, advém do preço de bens e serviços pagos por terceiros.

Ademais, juridicamente, os valores repassados à Previdência provêm do patrimônio dos funcionários, já que a remuneração – base de cálculo da contribuição previdenciária – lhes pertence e são eles os verdadeiros contribuintes.

Do mesmo, quando a empresa vende uma mercadoria ou presta um serviço, inclui no seu preço determinados tributos (IPI, ICMS, ISS, PIS/Cofins etc.) que também são custeados por terceiros adquirentes, e tais valores necessariamente compõem o numerário utilizado para o pagamento da remuneração dos trabalhadores.

Com efeito, se o empresário em extremas dificuldades, ao deixar de repassar ao Estado contribuições previdenciárias incidentes sobre recursos obtidos de terceiros pode se valer da inexigibilidade de conduta diversa para ver excluído o crime, não há razões lógicas, econômicas ou jurídicas para a rejeição da alegação de tal excludente em relação ao não repasse de outro tributo que não seja a contribuição devida à Seguridade Social.

Por fim, se o crime de apropriação indébita previdenciária (reclusão de 2 a 5 anos e multa) é penalizado mais severamente do que o de apropriação indébita tributária (detenção de 6 meses a 2 anos e multa), mostra-se arbitrário e teratológico aceitar a incidência da inexigibilidade de conduta diversa ao primeiro crime e afastá-la ao segundo delito.

Felizmente, no âmbito da Ação Penal 516, julgada em 27/09/2010, o Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Ayres Brito, passou a admitir a incidência da inexigibilidade de conduta diversa a todos os crimes contra a ordem tributária, e não somente à apropriação indébita previdenciária, desde que demonstrada cabalmente a precária condição financeira, extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do não-recolhimento do tributo devido.

Mais recentemente, o Superior Tribunal de Justiça<sup>18</sup> reconheceu a possibilidade abstrata de invocação da tese de inexigibilidade de conduta diversa na apropriação indébita tributária envolvendo o não recolhimento de ICMS, diante de dificuldades

---

<sup>18</sup> STJ, REsp. 1.534.903/SC, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Julg: 17/03/2017.

financeiras vivenciadas pela sociedade empresária a ponto de não restar alternativa possível senão a de proceder contra a lei, deixando de recolher o tributo devido.

Com efeito, diante de graves e complexas crises financeiras, econômicas ou patrimoniais,<sup>19</sup> o empresário pode-se ver diante de um perigoso e inquietante dilema: recolher o tributo ao Estado ou empregar os valores arrecadados no afã de garantir a continuidade da atividade empresarial.

Inapelavelmente, a crise de uma empresa é fenômeno que ameaça não apenas a vitalidade do negócio empreendido, mas abarca inúmeros interesses outros de extrema relevância socioeconômica, tais como: extinção ou diminuição de postos de trabalho; perda da capacidade de geração de tributos ao Estado, supressão ou redução do fornecimento de bens e serviços ao mercado consumidor; retirada de recursos e investimentos da economia local, regional, nacional ou mesmo mundial. Nesse pórtico, Fábio Ulhôa Coelho (2012, p. 294) ensina com maestria que:

A crise da empresa pode ser fatal, gerando prejuízos não só para os empreendedores e investidores que empregaram capital no seu desenvolvimento, como para os credores e, em alguns casos, num encadear de sucessivas crises, também para outros agentes econômicos. A crise fatal de uma grande empresa significa o fim de postos de trabalho, desabastecimento de produtos ou serviços, diminuição na arrecadação de impostos e, dependendo das circunstâncias, paralisação de atividades satélites e problemas sérios para a economia local, regional ou, até mesmo, nacional.

Diante de tal quadro altamente crítico, gerador de verdadeiro desespero comercial, profissional e mesmo emocional, não se mostra razoável exigir do empresário que sacrifique a sua atividade, deixando de pagar o salário aos empregados e os créditos aos fornecedores, para satisfazer os débitos de natureza tributária. Como bem esclarece o Juiz Federal Roberto Veloso:

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.

Ainda que o empresário saiba ser ilícito o não recolhimento aos cofres públicos do tributo retido ou cobrado de terceiros, sua culpabilidade deverá ser excluída ante a tese de inexigibilidade de conduta diversa caso se encontre em elevada crise econômica, financeira ou patrimonial, em homenagem ao princípio da razoabilidade e da preservação da função social da empresa, especialmente diante de situações

---

<sup>19</sup> *A crise empresarial é econômica quando as vendas de produtos ou serviços não ocorrem na quantidade necessária e suficiente à manutenção do negócio; é financeira quando há insuficiência de recursos no caixa da empresa para adimplir suas obrigações com empregados, sócios, prestadores de serviço, fornecedores etc. E é patrimonial se o ativo for inferior ao passivo, se as dívidas superam os bens da sociedade empresária.*

de notória e indiscutível excepcionalidade como a pandemia do novo coronavírus, deflagrada não apenas de uma crise sanitária global, como também econômica, política e humanitária.

Evidentemente, diante, por exemplo, de um cenário tão devastador como o provocado pela recente e ainda existente pandemia, não se mostra razoável e nem de acordo com o bom senso exigir que o dever de pagar tributos sobrepuje a salvaguarda da empresa e da função social que ela exerce: criação de emprego, distribuição de renda e geração de impostos para o Estado.

Plenamente invocável, portanto, a excludente supralegal de inexigibilidade de conduta diversa para fins de afastar a pretensão punitiva do Estado diante do não repasse da exação fiscal ao Erário em razão de graves dificuldades empresariais, como sabiamente observa Hugo de Brito Machado:

A não exigibilidade de outra conduta configura-se sempre que, em situação de crise financeira, a opção pelo uso do dinheiro disponível para o pagamento de empregados e de dívidas outras seja a única forma de manter a empresa em funcionamento, seja uma tentativa sincera de superação da crise, depois da qual a dívida tributária será paga. A crise financeira é uma situação de fato que evidentemente há de ser bem demonstrada. Não se há de exigir, porém, a demonstração de impossibilidade absoluta do pagamento do tributo. Impossibilidade de outra conduta é coisa diversa de inexigibilidade de outra conduta. É evidente que o impossível é inexigível, mas pode dar-se o inexigível que não seja impossível.

Em igual direção, Guilherme de Souza Nucci (2014, p. 560) também defende a inexigibilidade de conduta diversa ao afirmar que:

Um empresário, por exemplo, pode deixar de recolher determinado tributo (ou mais de um), por estar em péssima situação financeira, buscando salvar seu negócio. Ainda que saiba ser ilícita a sua atitude, não vê outra saída, até para não ser engolido pela concorrência. Provada a situação desesperadora e excepcional, parece-nos viável a sua absolvição.

Contudo, não basta ao empresário simplesmente alegar dificuldades financeiras, econômicas ou patrimoniais para se beneficiar da referida excludente de culpabilidade, cabendo-lhe produzir um contundente acervo probatório baseado em fatos e robustos elementos contábeis que demonstrem a natureza, a temporalidade e os montantes das dívidas da empresa a ponto de caracterizar a insuportabilidade do pagamento dos tributos.

Ademais, é preciso que a crise da empresa não tenha sido provocada por desídia, imperícia ou imprudência na condução dos negócios, bem como não seja algo periódico, contumaz na atividade empresarial; é necessário, portanto, o caráter de excepcionalidade e inevitabilidade da crise, como vem ocorrendo em razão do atual estado pandêmico gerado pela COVID-19.

Sob outra óptica, é imperioso demonstrar cabalmente que a crise no empreendimento atinge não apenas a atividade comercial, mas também os interesses de trabalhadores e fornecedores, e mesmo afeta ou pode afetar a economia doméstica do empreendedor, a ponto de comprometer-lhe o sustento pessoal e familiar.

Muitos empresários denunciados pelos crimes de apropriação indébita tributária e previdenciária não conseguem a vitória na tese de inexigibilidade de conduta diversa justamente porque não demonstram dificuldades financeiras graves, excepcionais e inevitáveis; ora limitam-se a meras alegações, ora não conseguem provar a gravidade, a excepcionalidade e a inevitabilidade da crise, a qual, em muitos casos, não passa de consequência de má administração da atividade empresarial.

Destarte, os tribunais brasileiros, atualmente, não rechaçam a tese de inexigibilidade de conduta diversa por si só nos delitos de apropriação indébita tributária; no entanto, exigem prova cabal das alegadas dificuldades financeiras, não acatando meras alegações do réu.

Nessa senda, comprovando-se as graves, excepcionais e inevitáveis dificuldades empresariais, mormente por perícias e documentos contábeis, a tese tem sido acolhida pela jurisprudência;<sup>20</sup> caso contrário, vem sendo rejeitada de plano.<sup>21</sup>

Em se tratando de tributos indiretos (IPI e ICMS, por exemplo), contudo, alguns tribunais, como o Tribunal de Justiça de Santa Catarina<sup>22</sup> e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região,<sup>23</sup> têm negado acolhimento à alegação de inexigibilidade de conduta diversa sem sequer analisar o acervo probatório do contribuinte de direito – o que configura manifesta violação à ampla defesa (CF/88, Art. 5º, LIV e LV) – ou, quando analisado, desconsiderado por completo, sob o argumento de que, por serem tributos indiretos, seu custo é passado ao consumidor (contribuinte de fato), sendo o empresário (contribuinte de direito) mero repassador dos valores ao Fisco.

Tal argumento, além de contrariar o decidido pelo STF na Ação Penal 516 e pelo STJ no Recurso Especial 1.534.903/SC, parte do equivocado pressuposto de que somente os tributos indiretos é que têm o seu custo transferido ao consumidor, desprezando as leis econômicas do mercado, onde todos os custos tributários do empresário são inevitavelmente repassados ao consumidor, seja quanto aos tributos diretos (IRPJ e IPTU, por exemplo), seja em relação aos indiretos (IPI e ICMS, por exemplo), sob pena de perda do sentido da atividade empresarial, que é a obtenção de lucro. Como bem esclarece Roberval Rocha (2018, p. 368):

<sup>20</sup> Confirmam-se: TRF5, ACRIM 0004337-69.2015.4.05.8200, 4ª Turma, Rel. Des. Fed. Manoel Erhardt, Julg: 03/04/2020; TRF3, ACRIM 00075486-42.2017.4.03.6110, 5ª Turma, Rel. Des. Fed. Paulo Fontes, Julg. 29/07/2019; TRF1, ACRIM 2004.34.00.023492-2, 3ª Turma, Rel. Des. Fed. Assusete Magalhães, Julg: 10/11/2009; TRF4, ACRIM 98.04.03996-6, 1ª Turma, Rel. Des. Fed. Fábio Bittencourt da Rosa, DJ 31/03/1999.

<sup>21</sup> Nesse sentido: TRF5, ACRIM 001472612-2012.4.05.8300, 2ª Turma, Rel. Des. Fed. Leonardo Carvalho, Julg: 19/09/2017; TJGO, ACRIM 0286554-63.2015.8.09.0175, 1ª Câmara, Rel. Des. Jairo Ferreira Júnior, Julg: 11/07/2017.

<sup>22</sup> TJSC, ACRIM 0906215-48.2016.8.24.0038, 1ª Câmara Criminal, Rel. Des. Paulo Roberto Sartorato, Julg: 16/07/2020.

<sup>23</sup> TRF4, ACRIM 2002.04.01.046485-0, 8ª Turma, Rel. Des. Fed. Élcio Pinheiro de Castro, Julg: 03/12/2003.

Na moderna doutrina da tributação, a separação de tributos em diretos e indiretos só tem utilidade histórica, porque o fenômeno da repercussão não é controlável pela lei, mas sim pelo mercado. É uma questão mais econômica que jurídica. Ademais, crer que o imposto de renda das pessoas jurídicas, tributo direto, não seja passível de transferência a consumidores de serviços ou produtos é ideia sem assento na teoria econômica.

Sob outro aspecto, a aferição da presença ou não da inexigibilidade de conduta diversa não depende da análise acerca da origem dos valores em guarda do empresário, ou seja, se advieram de cobrança a terceiros ou da própria empresa diretamente. O que importa é a presença ou não da possibilidade de agir de outro modo, em obediência à lei.

Esclareça-se, por oportuno, que o empresário que se encontre em graves, excepcionais e inevitáveis dificuldades financeiras devidamente comprovadas, não se exime do dever de repassar ao Fisco os valores de tributos indiretos custeados pelo consumidor, podendo ser legitimamente demandado na via da Execução Fiscal para satisfação do crédito, apenas não devendo responder pelo crime de apropriação indébita tributária ante a inexigibilidade da conduta de sacrificar a sobrevivência da atividade empresarial em prol do recolhimento tributário.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A criminalização da conduta de não recolher ao Estado, no prazo legal, tributo descontado ou cobrado de terceiros, apesar de sua constitucionalidade questionada por forte parcela da doutrina, sob o argumento de violação à norma constitucional que veda a prisão por dívida, encontrou a chancela dos tribunais brasileiros, que não só ratificaram sua conformidade com o Texto Magno, como também, durante certo tempo, mostraram-se recalcitrantes em acatar a tese de inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal de exclusão da culpabilidade, em que pese aceitarem-na tradicionalmente diante do crime de apropriação indébita previdenciária, ontologicamente idêntico ao delito de apropriação indébita tributária.

Os tribunais superiores, felizmente, passaram a admitir sua incidência abstrata a todos os crimes contra a ordem tributária, em homenagem à razoabilidade, à isonomia e à ampla defesa.

Inegavelmente, a crise empresarial, quando grave, excepcional e inevitável, mormente a gerada pela pandemia do novo coronavírus, revela manifesto quadro de iliquidez nas empresas, trazendo consequências não somente de ordem negocial e econômica, mas social e mesmo psicológica não apenas para o empresário, como também aos trabalhadores e suas respectivas famílias.

Neste artigo, defendeu-se a tese de que o dever de repassar ao Fisco impostos arrecadados de outrem não deve se sobrepor à salvaguarda da atividade empresarial. Assim, se a utilização dos valores fiscais cobrados ou descontados de terceiros forem emergencialmente a única forma de evitar a derrocada da empresa, não se pode exigir

do empresário que os recolha ao Fisco: a conduta de recolhimento é, pois, inexigível para fins de sanção penal, sem prejuízo de sujeição do agente às medidas civis e administrativas franqueadas pela Lei ao Estado-Fiscal.

## 7. REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal. Volume 4. Legislação penal especial*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial. Volume 4*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Inexigibilidade de outra conduta nos crimes contra a ordem tributária*. 2004. Disponível em: [https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/inexigibilidade\\_crimes\\_ordem\\_tributaria.pdf](https://www.faneesp.edu.br/site/documentos/inexigibilidade_crimes_ordem_tributaria.pdf). Acesso em 12/10/2019.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- MASSON, Cléber. *Direito penal esquematizado. Parte Geral. Volume 1*. 13. ed. São Paulo: Método, 2019.
- NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis penais e processuais penais comentadas*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Manual de direito penal*. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- \_\_\_\_\_. *Crimes federais*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ROCHA, Roberval. *Direito tributário*. 5. ed. Salvador: Juspodium, 2018.
- TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- VELOSO, Roberto Carvalho. Aplicação da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes tributários. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 19, n. 4185, 16/12/2014. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/31626>. Acesso em: 07/10/2019.
-