



# Sem dolo não há crime fiscal

**ALEX LEON ADES**

Sócio do escritório Ades e Aronis Advogados Associados



**E**ntendemos oportuno elucidar alguns aspectos relevantes no que diz respeito ao não pagamento de tributos e suas consequências, especificamente na esfera penal, já que é notório o índice elevado de contribuintes em situação de inadimplência com o Fisco e a Previdência, em razão da alta carga tributária incidente na fase de produção, bem como pela instabilidade da economia diante da grave crise mundial.

O empresário que enfrenta dificuldades financeiras muitas vezes tem que decidir entre pagar os impostos ou honrar a folha de salários e demais obrigações. Na maioria das vezes, acaba optando por pagar seus empregados e fornecedores para continuar trabalhando, tornando-se inadimplente perante o Fisco e a Previdência sem dolo ou má-fé, sendo taxado injustamente de sonegador e sujeito aos constrangimentos de procedimento administrativo e criminal.

Nestes casos, eventual fiscalização poderá constatar possíveis irregularidades e ensejar a lavratura de auto de infração, bem como instauração de processo administrativo-fiscal para exigência de tributos e contribuições. Já para

apuração de eventual ilícito penal, faz-se necessária decisão final administrativa para a instauração de procedimento, uma vez que, sem a certeza da existência de tributo não há materialidade delitiva. Assim, o pedido de condenação em ação penal certamente não será acolhido, tornando o processo sem qualquer utilidade, afastando a condição da ação do interesse de agir, além de gerar constrangimento ilegal e atentar ao princípio da economia processual.

Inadmissível, portanto, a utilização do Direito Penal como instrumento de coerção para cobrança de dívida ativa do Poder Público leia-se, o início de ação penal com base, apenas, em auto de infração e lançamento do crédito tributário que esteja sendo questionado através de defesa ou recurso administrativo, já que este é provisório e poderá ser anulado ou revogado pela administração. Entretanto, uma vez instaurado procedimento criminal, sem o devido lançamento definitivo, este poderá ser trancado por falta de justa causa ou sobrestado até decisão final administrativa.

Contudo, não raros eram os casos

em que ainda pendente de julgamento o processo administrativo-fiscal, ou seja, sem decisão definitiva acerca da existência do crédito tributário, o contribuinte terminava condenado em sede criminal. Felizmente, nossos Tribunais pacificaram entendimento, desde o julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611-DF perante o Supremo Tribunal Federal, de que “os delitos tipificados no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 (“Constituem crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:”) são de natureza material, ou seja, somente se consumando com o lançamento definitivo do crédito tributário, considerado condição objetiva de punibilidade desses crimes. No Estado de São Paulo, a Lei Complementar nº 970/2005, que deu nova redação e acrescentou incisos e parágrafos a dispositivos da Lei Complementar nº 939, determina no artigo 5º, Inciso IX, “o não encaminhamento ao Ministério Público, por parte da administração tributária, de representação para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária enquanto não proferida a decisão

final na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente”, consolidando, desta forma, o entendimento jurisprudencial.

Por fim, esgotadas as vias administrativas, sendo o crédito definitivamente lançado e, conseqüentemente, instaurado procedimento criminal por eventual infração aos artigos 1º e 2ª da Lei 8.137/90 e 337-A do Código Penal, o empresário poderá se valer do pagamento integral ou parcelado do tributo, ressaltando-se em relação ao parcelamento, a suspensão do prazo prescricional. Quitado o débito, extingue-se a punibilidade, ou seja, o Estado não mais poderá exercer seu direito de punir. Não optando ou não podendo efetuar o pagamento do débito, poderá demonstrar durante a instrução criminal que não agiu com dolo ou má-fé, mas sim em razão de dificuldades financeiras, requerendo ao final a absolvição.

## DIFICULDADE FINANCEIRA

Isto porque, tanto a nossa doutrina quanto jurisprudência têm admitido a dificuldade financeira vivida pelas empresas como causa para absolvição dos empresários nos delitos fiscais. Para alguns, cuida-se de causa de exclusão da ilicitude, enquanto para outros seria da culpabilidade, estando neste caso embutido o princípio da inexigibilidade de conduta diversa. As principais situações que são aceitas como fator capaz de demonstrar dificuldade financeira que podemos citar são: a) atraso no pagamento dos salários dos empregados; b) existência de protestos, execuções, reclamações trabalhistas, penhora de maquinário da empresa, etc.; c) diminuição do patrimônio pessoal dos sócios; d) insolvência tácita; e) insolvência de direito, com a decretação da falência; etc.

Estas situações dão conta de que o contribuinte se deparou com seriíssimas dificuldades financeiras para a condução de sua atividade, sem que tenha havido

proveito próprio em detrimento do fisco. A situação que disso emerge não permite concluir que o não-recolhimento das obrigações se deu no intuito de não cumprir com os compromissos fiscais, e sim pela mais absoluta falta de condições de fazer frente a essas obrigações. Anotem-se as seguintes ementas, nas quais o Egrégio TRF da 4ª Região se pronunciou, admitindo por embaraços financeiros, a exclusão da punibilidade nos delitos fiscais, onde:

- “PENAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO RECOLHIMENTO DOS VALORES DESCONTADOS. CAUSA SUPRALEGAL DE EXCLUDENTE DA CULPABILIDADE. FALÊNCIA”.

“A decretação de falência constitui evidência de agruras financeiras da empresa, apta a justificar seja o fato acolhido como excludente supralegal da culpabilidade, por inexigibilidade de conduta diversa”. (AC. Nº 9604070274/RS, 2ª T. DO E. TRF DA 4ª R. REL. JUIZ TEORI ALBINO ZAVASCKI, PUBL. DJ 04.06.97, P. 040712)

- “PENAL. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DE EMPREGADOS. DIFICULDADES FINANCEIRAS. EXCLUSÃO DE CULPABILIDADE OU INJURIDICIDADE. PROVA.”

“Dificuldades financeiras muito graves podem justificar a exclusão de culpabilidade (ou de injuridicidade) de quem deixa de recolher no prazo devido as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados, tendo em vista o interesse de manter a empresa em funcionamento, evitando a extinção de empregos, única ponte de sustento para a maior parte dos trabalhadores e suas famílias. É incensurável, nessa circunstância, o pagamento de salários e de fornecedores, em detrimento da arrecadação tributária. A sanção penal deve ser reservada para os espertalhões que enriquecem às custas do patrimônio alheio, especialmente do patrimônio

público, não para quem, apesar de todos os esforços, não consegue atender tempestivamente todas as obrigações da sua empresa. O real empobrecimento dos responsáveis pela firma, resultante da comprovada dilapidação do seu patrimônio particular em benefício da pessoa jurídica, é um dos sinais eloqüentes da ocorrência da situação excludente (ou justificante)”. (Apelação Criminal nº 9604301993/RS, Rel. Amir José Finocchiaro Sarti, j. 08.09.98, RTRF – 4ª R.,<sup>a</sup> 10.n. 32, pgs. 146/150).

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

“Mesmo em se admitindo a possibilidade de um tipo sem dolo, que a teoria finalística da ação repele, se o réu conseguir comprovar a existência de dificuldades financeiras, que o impossibilitaram de recolher as contribuições à época, exclui-se sua culpabilidade.” (Apelação Criminal nº 960412312/PR, TRF 4ª Região, DJU 22.01.97, Rel. Luiz Carlos de Castro Lugon).

“PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. IN DUBIO PRO REO”.

“Tratando-se de período curto de não recolhimento, havendo dúvida razoável sobre a saúde financeira da empresa, impõe-se a aplicação do princípio *in dubio pro reo*” (TRF 2ª R. - 1ª T. Esp. - AP 2005.50.01.003012-2 - rel. Maria Helena Cisne - j. 28.02.2007 - DJU 02.04.2007)

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

“1. A Lei nº 9.983/00 não acarretou, em relação ao tipo penal do art. 95, ‘d’, da Lei nº 8.212/91, *abolitio criminis*, uma vez que o fato delituoso – deixar de recolher contribuição previdenciária arrecadada dos segurados – permaneceu sendo considerado como crime. 2. A Lei nº 9.983/00 caracteriza-se como *lex mitior*, pois, ao aperfeiçoar o tipo penal antes previsto na Lei nº 8.212/91, detalhando os fatos considerados delituosos, reduziu a pena máxima cominada em abstrato para 5 (cinco) anos de reclusão. Por se tratar de norma mais favorável ao agente, deve ser aplicada aos fatos ocorridos na vigência da Lei nº 8.212/91. Incidência do parágrafo único, do art. 2º, do Código Penal. 3. Embora o legislador tenha dado ao tipo penal do art. 168-A o *nomen juris* de “apropriação indébita previdenciária”, contudo, diferentemente da apropriação indébita prevista no *caput* do art. 168, do Código Penal, naquela não se exige, para a realização da conduta típica, a vontade livre e consciente de apropriar-se do bem, e não o restituir. 4. Para a configuração do delito previsto no art. 168-A, do Código Penal, basta o não repasse à previdência social das contribuições descontadas dos salários dos empregados, no prazo e forma legal, conduta essencialmente omissiva. Precedentes deste Tribunal Regional Federal. 5. Restando comprovado nos autos as dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa que inclusive se encontrava sob o regime de concordata preventiva, no período questionado, deve ser mantida a v. sentença a quo. 6. Apelação criminal improvida”. (APELAÇÃO CRIMINAL - TRF 1ª REGIÃO - Nº 1999.01.00.109678-6/GO)

Encontramos também, corrente defendendo que esta modalidade de situação cuida-se de estado de necessidade, havendo, portanto, exclusão da ilicitude. Outra afirmando que se trata de exclusão da culpabilidade, neste caso ficando excluído o dolo, enquadrando-se nesta

hipótese o princípio da inexigibilidade de conduta diversa. De qualquer sorte, para quem entende que a dificuldade financeira configura estado de necessidade, estamos diante de causa de exclusão de ilicitude. Já na conclusão de que se trata de inexigibilidade de conduta diversa, tem-se como causa a exclusão da culpabilidade, e em qualquer hipótese é o caso de absolvição do acusado com base no artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal.

Para melhor compreensão transcrevemos o inteiro teor do citado artigo 24, *caput*, do Código Penal, o qual conceitua tecnicamente o estado de necessidade. *Verbis*: “*Considera-se em estado de necessidade quem pratica fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se*”.

### ESTADO DE NECESSIDADE

Pelo conceito técnico de estado de necessidade, o agente sacrifica bem de menor valor para salvar bem de maior, o que no caso ora em estudo, poderíamos dizer, que o não recolhimento da contribuição previdenciária, descontada do empregado é considerado menor que a eliminação do próprio emprego, ou o não pagamento dos salários dos empregados, caso o empresário opte por pagar a Previdência Social. Portanto, pelas circunstâncias não era razoável exigir-se que o empresário, nos exemplos citados, sacrificasse o emprego e/ou o salário dos empregados, em benefício do recolhimento das contribuições sociais descontadas dos empregados, o que podemos chamar de estado de necessidade absoluto.

Já o artigo acima citado, no seu parágrafo segundo preceitua que “*embora seja razoável exigir-se o sacrifício do direito ameaçado, a pena poderá ser diminuída de um a dois terços*”. Podemos

denominar esta circunstância de estado de necessidade relativo. De pronto devemos considerar que este dispositivo trata de causa de exclusão de culpabilidade e não de ilicitude, porquanto, não é possível se falar em ilicitude mitigada, mas tão somente de culpabilidade diminuída, tendo como corolário a diminuição da reprimenda. Nestas circunstâncias, embora seja razoável exigir-se do agente sacrifício do direito ameaçado, incide a regra mitigadora da pena.

Observa-se que se enquadrando no que ora denominamos estado de necessidade absoluto, não é razoável exigir-se do agente o sacrifício do direito ameaçado. Já no estado de necessidade relativo, mesmo que se pudesse exigir-se que fosse sacrificado dito direito, restaria configurada a hipótese legal de abrandamento da pena. Pelas mesmas razões antes expostas, no caso de conceituarmos que a dificuldade financeira configura causa de exclusão de culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, ainda assim incide a regra do artigo 24, § 2º.

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

É necessário que seja dado tratamento diferenciado aos desiguais, não sendo razoável que o empresário que

optou por este ou aquele pagamento em detrimento do fisco, mas que não tinha capital para saldar todas as dívidas, não receba qualquer benefício do direito penal. Justamente aí há necessidade de conferir tratamento diferenciado aos empresários, em razão da culpabilidade da conduta de cada um. É óbvio que a culpabilidade de cada um dos empresários postos nestes exemplos não é a mesma, não sendo por isso razoável que mereçam o mesmo tratamento no momento da aplicação da pena.

De outro lado, também é inquestionável que a mitigação da reprimenda prevista no artigo 24, § 2º, do Código Penal, está relacionada diretamente com a culpabilidade do agente. Também é certo que o citado dispositivo prevê a incidência desta causa de diminuição da pena, quando seja razoável exigir do agente conduta diversa.


Sobre o dolo no crime de sonegação fiscal é de se ter presente, igualmente, o elemento subjetivo comum – dolo específico – onde a intenção do agente seria a de eximir-se, exonerar-se e agir com o propósito e objetivo de não recolher o valor tributado, figuras elencadas no artigo 1º da lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Por isso, é fundamental que o agente tenha tido a intenção dolosa de cometer a sonegação, ou seja, o conhecimento da ilicitude e a vontade de praticá-la.

Os Tribunais Superiores, em diversos arrestos publicados recentemente, têm preconizado que, em não havendo indícios de que o agente tenha agido com dolo, torna-se atípica a conduta a ele imputada, como se colhe, por exemplo, da publicação inserta no Diário Oficial da União edição de 03.09.1989, advinda do Tribunal Federal de Recursos, decisão no sentido de que, antes de tudo, deve ser cumprida a prova do dolo específico para justificar qualquer condenação.

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

Também da “reclamação nº 691”, a manifestação do Ministro José Arnaldo da Fonseca (DJ 16.09.1999) de que “não havendo nos autos qualquer indício de que o paciente tenha agido com dolo, torna-se atípica a conduta a ele imputada”, onde assentado que “... doutrina e jurisprudência se inclinam de forma unívoca quanto à necessidade de dolo, para caracterização de ilícito penal de sonegação fiscal...”.

Além da observação dos princípios da retroatividade benigna e os da interpretação mais favorável ao acusado, deve ser observado, em cada caso concreto, se houve antijuridicidade, seja formal ou substancial. Inobstante o artigo 136 do CTN acolher o critério da responsabilidade objetiva, tenha-se em linha de conta, sempre, a interpretação mais favorável da lei tributária penal ao contribuinte acusado. Se o inadimplente não visou à sonegação do tributo, não há antijuridicidade.

Pertinente no assunto é a assertiva do Digno Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, que conseguiu sintetizar aquilo que normalmente acontece: “a sanção penal deve ser reservada para os espartalhões que enriquecem às custas do patrimônio alheio, especialmente, do patrimônio público, não para quem, apesar de todos os esforços. Não consegue atender tempestivamente todas as obrigações da sua empresa. O real empobrecimento do réu é um dos sinais eloqüentes da ocorrência da situação excludente (ou justificante)” (ac. un. do TRF, 4ª R., 1ª T., na Apelação Cível nº 9704056060/sc, de 23/fev/1999, *in* DJU de 31/mar/1999.). Portanto, sem dolo ou culpa, comprovada a dificuldade financeira, o mais sensato e justo é afastar a penalização, adotando-se posturas mais flexíveis na aplicação legal à multifacetada realidade fática. 

[alex@adesearonis.com.br](mailto:alex@adesearonis.com.br)