



Crimes tributários em tempos de epidemia da Covid-19



Davi Tangerino

Doutor em Direito Penal
e professor

1. Os impactos econômicos da pandemia do novo coronavírus são notórios,

afinal, a principal medida preventiva do momento é o isolamento social, necessariamente afetando as operações de toda sorte de prestação de serviço, comércio e indústria.

Nesse cenário, muitas empresas enfrentam uma redução drástica de receitas, mas com a manutenção de inúmeras despesas ordinárias: pagamento de pessoal, custos de energia e de manutenção, despesas de aluguel e, logicamente, obrigações tributárias.

Com incerteza quanto à duração do período de estagnação, as empresas cada vez mais se questionam quanto à natureza e a extensão dos cortes que precisarão realizar.

Assim, é imprescindível que o Estado intervenha para, além de promover o desenvolvimento de políticas sanitárias e de apoio às pessoas em dificuldades financeiras e que perderam renda, evitar a extinção de empregos decorrente da crise nas empresas. Por outro lado, em que pese a necessidade de arrecadação para financiamento de políticas públicas urgentes, os efeitos desta pandemia podem ser significativamente reduzidos com a flexibilização quanto ao cumprimento de obrigação tributárias pelas empresas, para além de reduções de alíquotas de impostos sobre produtos diretamente relacionados às medidas sanitárias.¹

Na Câmara dos Deputados encontram-se projetos que, se efetivados, contribuiriam significativamente neste sentido, como o [Projeto de Lei Complementar 29/2020](#), que chega a prever isenção de quase todos os tributos e contribuições aos integrantes do “Simples”; e o [Projeto de Lei 1143/2020](#), que visa a conceder moratória quanto aos *tributos federais* por noventa dias, com posterior possibilidade de adesão a programa de parcelamento², com a condição de que o contribuinte mantenha os postos de trabalho.

No entanto, até o momento, pouco se fez neste sentido.

Destacam-se, p. ex., (a) a [MP 932, de 31 de março de 2020](#), que reduziu as alíquotas das contribuições sociais a serviços sociais autônomos; (b) a [Resolução n. 152](#) e a [Resolução n. 153](#), pelo CGSN, que



prorrogam o prazo para pagamento e cumprimento de obrigação acessória, respectivamente, em âmbito do Simples Nacional; e (c) a [Portaria n. 7.810 da PGFN](#), que estabelece condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União. Ademais, estão suspensas diversas atividades relacionadas a cobranças de dívidas ativas (moratória procedimental e processual), tanto em âmbito da União ([Portaria ME n. 103](#), [Portaria RFB N. 543](#), e [Portaria n. 7.821 da PGFN](#)), como por meio de normas em âmbito estadual, face a situação de calamidade pública reconhecida por todo o país.

Inevitável (e natural), ainda, que nesta situação de calamidade pública se postule a prorrogação dos prazos de obrigações tributárias com base nas normas da [Portaria MF n. 12, de 20 de janeiro de 2012](#), e da [IN RFB n. 1.243, de 15 de janeiro de 2012](#). Na prática, o que se tem defendido é uma moratória tributária (arts. 152 e ss. do CTN), cuja implementação dependeria, em tese, de edição de lei.

Em tese porque já existem decisões judiciais no sentido de que a reserva de lei estaria atendida no art. 66 da Lei 7.450/1985, que atribui competência *ao Ministro da Fazenda para fixar prazos de pagamento de receitas federais compulsórias*, de modo que não haveria óbice à aplicação dos atos normativos de 2012. [3](#) Esta decisão não apenas difere o prazo para pagamentos de tributos federais vincendos, como também o permite quanto a prestações de parcelamentos junto à RFB e a PGFN. Há também decisões que concedem o diferimento sem se utilizar do art. 66 da Lei 7.450/1985 [4](#) e, ainda, outra, do Distrito Federal, que se fundamentou na Teoria do Fato do Príncipe e nas decisões em sede liminar no STF que prorrogaram o pagamento de dívidas dos estados com a União. [5](#)

No entanto, a ausência de lei que concede a moratória e a ausência de regulamentação prevista no art. 3º da Portaria MF 12/2012 fundamentaram, em outros casos, a negativa da prorrogação dos vencimentos de impostos e contribuições sociais: “se o Poder Judiciário concedesse prorrogação do pagamento dos tributos federais, não só estaria atuando como legislador positivo, uma vez que a moratória depende de lei (art. 153 do CTN), como também usurparia competência dos outros poderes, o que evidentemente não lhe é dado.” [6](#)

O quadro atual revela, portanto, lacunas normativas que se desdobram em decisões contraditórias, em um momento no qual é necessário um mínimo de segurança jurídica. É exatamente a ausência de normas específicas e definitivas na regulação da matéria que produz variações em julgados que se em determinado momento são favoráveis, em outro são desfavoráveis ao contribuinte.

2. Assim, fundamental perguntar: *quais são os efeitos desta insegurança jurídica em âmbito penal?*

A resposta perpassa pela compreensão de dois momentos distintos: i) o caótico presente, no qual se discute a existência ou não do direito de adimplir as obrigações tributárias em data posterior; e ii) o incerto futuro, em que se discutirá se eventual não pagamento de tributo constitui crime.

No *presente*, (a) não havendo qualquer norma que assegure ao contribuinte o não cumprimento das obrigações tributárias por um determinado prazo e (b) inexistindo decisão judicial no caso concreto (como as referidas), é possível dizer que eventual inadimplência acarrete consequências penais, com a instauração de investigações e, posteriormente, ações penais diversas.



Lembre-se, ainda, que recentemente o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RHC 163.334/SC⁷, literalmente criou um novo e perigoso crime tributário: apropriação de ICMS, de maneira contumaz, sem recurso a qualquer fraude.

Portanto, o não cumprimento das obrigações tributárias, ainda que em decorrência da pandemia de coronavírus, pode ensejar imputações de natureza penal, de modo que a preocupação dos administradores deve ir além dos juros e multas moratórios, das inscrições negativas e da impossibilidade de contratar com a administração pública.

Por sua vez, no *futuro*, consumada a conduta de inadimplemento das obrigações tributárias devidas, os efeitos da pandemia de Covid-19 podem, e em determinados casos devem, ser considerados judicialmente para afastar a responsabilidade *penal* do administrador.

A doutrina penal reconhece, há bastante tempo, a possibilidade de excluir a responsabilidade penal do autor do injusto penal quando, em situações limites como a que vivemos, o sujeito não poderia atuar de outro modo em razão da existência de um *conflito de deveres* relevantes. Nestes casos, afasta-se o crime ainda que sua conduta (ação ou omissão) seja típica e antijurídica.



Nas hipóteses de colisão de deveres em que o responsável acaba tendo que optar em salvaguardar um bem jurídico em detrimento de outro, a dogmática desenvolveu um mecanismo de abertura do direito penal para a concretude e complexidade das “condições reais da vida do povo”⁸, que reduz a incidência punitiva. No Brasil, o estado de necessidade exculpante (*inexigibilidade de conduta diversa*) não é apenas reconhecido pela doutrina⁹, mas encontra eco na jurisprudência dos Tribunais que contempla, inclusive, o campo do direito penal tributário.

As hipóteses mais comuns de aplicação da causa de exclusão da culpabilidade no âmbito dos crimes tributários são nas situações em que o titular da obrigação, enfrentando uma comprovável crise financeira, opta, p. ex., em não pagar o tributo em benefício da folha de pagamento dos funcionários. Frente a dois deveres (adimplemento do tributo e pagamento do salário dos trabalhadores), o responsável elege proteger um bem jurídico em detrimento de outro.

Nestes casos, os Tribunais estabelecem alguns requisitos para comprovação da situação de crise financeira da empresa, como, p. ex., a existência de títulos protestados, dívidas de natureza trabalhista, empréstimos bancários não adimplidos, não-distribuição de lucros e aporte de capital dos sócios na pessoa jurídica. Conforme a jurisprudência, o não pagamento do tributo não pode ser justificado por uma mera dificuldade econômica, mas por uma situação real, excepcional e imprevisível de crise, aliada ao esforço dos sócios em superá-la.¹⁰

De forma exemplificativa, duas relevantes decisões de Tribunais Federais:

(...) 2. As dificuldades financeiras enfrentadas por uma sociedade empresarial, aptas a justificar o reconhecimento da causa excludente de culpabilidade, devem compor um quadro de excepcional, imprevisível e invencível gravidade financeira, que impossibilite ao administrador qualquer alternativa conforme o direito. Assim, não basta a existência de dificuldades econômicas, sendo mister demonstrar que tais dificuldades não poderiam ser evitadas por uma atividade gerencial responsável e que foram envidados todos os esforços neste sentido, inclusive, com o sacrifício do patrimônio pessoal do sócio administrador (TRF2, Ap. Crim. 0009154-62.2012.4.02.5001/RJ, 2ª Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Simone Schreiber, j. em 11/06/2019).

(...) 3. A *inexigibilidade de conduta diversa* só tem lugar quando restar plenamente retratada situação invencível de dificuldade financeira, a qual, por sua própria natureza, deve ser extraordinária e transitória (TRF4, Ap. Crim. 0000165-67.2007.4.04.7012/PR, Oitava Turma, Rel. Des. Fed. Victor Luiz dos Santos Laus, j. em 14/03/2012).

No TRF3, por exemplo, há decisão em que um incêndio que destruiu todo o maquinário da empresa corroboraria a tese de dificuldade financeira apta a configurar *inexigibilidade de conduta diversa* (TRF3, Ap. Crim. 0010571-19.2005.4.03.6181/SP, Décima Primeira Turma, Rel. Des. Fausto de Sanctis, j. 06/06/2018). Situação similar, de incêndio que veio a paralisar por meses determinada operação e gerou o reconhecimento das dificuldades financeiras que acarretaram o não pagamento de tributos, foi admitida no TRF4 (TRF4, Ap. Crim. 5000670-57.2017.4.04.7000/PR, Sétima Turma, Rel. Des. Fed. Cláudia Cristina Cristofani, j. 16/10/2018). No que tange ao reconhecimento de “grandes crises”, como o



colapso de financeiro mundial em 2008, há julgado no TRF2 admitindo a eximente (TRF2, Ap. Crim. 0009158-02.2012.4.02.5001/ES, Primeira Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Antonio Ivan Athie, j. 18/05/2016).

Em situações de crise, portanto, constatado que o administrador teve de optar entre o pagamento de folha salarial e o recolhimento de contribuições previdenciárias p. ex. (art. 168-A do CP), é justificável, do ponto de vista penal, o inadimplemento perante o fisco, em decorrência da natureza alimentar das obrigações salariais.¹¹

3. Na presente situação, a crise global, com desdobramentos econômicos, é admitida pelos principais líderes mundiais. Vive-se uma situação real na qual os efeitos da Covid-19 são devastadores, atingindo empresas públicas e privadas. E o necessário e recomendável isolamento social já impacta diretamente na saúde financeira das empresas.

Deste modo, no futuro, em restando demonstrado o vínculo de causalidade entre o não pagamento de tributos e a situação de insolvência empresarial derivada da pandemia, é bastante plausível e razoável a aplicação do instituto da inexigibilidade de conduta diversa.

Por outro lado, fundamental indagar se a situação excludente de responsabilidade também se aplica aos casos em que o contribuinte não apenas deixa de pagar, mas também sonega o tributo devido.

A resposta parece ser igualmente positiva e encontra respaldo em importantes julgados. As decisões são mais escassas em razão do entendimento de que na sonegação há um elemento de maior reprovabilidade, consistente na fraude, inexistente, p. ex., na apropriação indébita previdenciária. A fraude, como fundamento de não incidência da eximente, é uma das principais diretrizes nos Tribunais:

(...) 6. Parcela importante da jurisprudência recusa a aplicação da tese da excludente da inexigibilidade de conduta diversa, por dificuldades financeiras, aos delitos de sonegação fiscal, por envolver o elemento fraude, consistente na omissão de dados fiscais obrigatórios ou prestação de informações inverídicas. Por outro lado, essa excludente continua sendo aceita no tocante ao crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, parágrafo 1º, I, CP). (TRF5, Ap. Crim. 0002761-84.2014.4.05.8100/CE, Quarta Turma, Rel. Des. Fed. Rubens de Mendonça Canuto, j. 04/09/2018).¹²

Em mesmo sentido o Supremo, no julgamento da AP 516/DF:

(...) 9. Não é possível a aplicação da referida excludente de culpabilidade ao delito do art. 337-A do Código Penal, porque a supressão ou redução da contribuição social e quaisquer acessórios são implementadas por meio de condutas fraudulentas – incompatíveis com a boa-fé – instrumentais à evasão, descritas nos incisos do caput da norma incriminadora. (STF, AP 516/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ayres Britto, j. 27/09/2010).¹³



Todavia, em que pese o elemento fraude caracterizar os crimes de sonegação, existem julgados reconhecendo a eximente, com destaque para um caso julgado pelo TRF1 em que, após recurso exclusivo da acusação, concedeu-se habeas corpus de ofício para reformar a sentença condenatória e absolver o apelado por inexigibilidade de conduta diversa:

(...) 5. À vista da jurisprudência desta Corte Regional que tem reconhecido a excludente de culpabilidade em razão de dificuldades financeiras enfrentadas pela empresa quanto ao crime do art. 337-A do Código Penal, e considerando a possibilidade da *reformatio in melius*, a excludente de culpabilidade deve ser estendida também ao aludido crime, sobretudo quando não há dúvidas da difícil situação financeira enfrentada pela ré à época dos fatos que ensejaram a presente ação penal.

6. Apelação do MPF não provida. Habeas corpus de ofício concedido para absolver a ré da prática do delito descrito no art. 337-A do CP, nos termos do art. 386, VI, do CPP (TRF1, Ap. Crim. 0006070-95.2011.4.01.3811/MG, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Monica Sifuentes, j. 26/06/2018)[14](#).

No campo da criminalização do inadimplemento do ICMS, a solução, em caso de real crise financeira da empresa, se resolveria, ao que tudo indica, pela ausência desse especial fim de agir, isto é, o dolo de se apropriar do tributo não pago. Os parâmetros, porém, no final do dia, devem ser os mesmos: dificuldades financeiras extremas documentadas; ausência de distribuição de lucros ou de retiradas de sócios, para além de verbas alimentares; impossibilidade de converter ativos imobilizados passíveis de gerar fluxo de caixa; aporte de valores dos sócios na empresa, dentre outras possibilidades probatórias.

3. Questões em aberto

Essas questões serão debatidas em *webinar* promovido pelos autores, e outros convidados, na terça-feira, 7 de abril, às 10:00; maiores informações e inscrições no contato@dtsc.com.br.

[1](#) Ver: [Decreto n. 10.285](#), de 20 de março de 2020; [Resolução n. 17](#), de 17 de março de 2020; e [Resolução n. 22](#), de 25 de março de 2020, da CAMEX.

[2](#) Art. 1º (...) §1º A suspensão da exigibilidade abrangerá todas as dívidas tributárias federais da pessoa jurídica que aderir ao Programa Emergencial de Manutenção dos Postos de Trabalho, no âmbito da Secretaria da Receita Federal, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN e do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, na condição de contribuinte ou responsável, vencidas até 31.03.2020, inclusive os acréscimos legais relativos à multa, de mora ou de ofício, aos juros moratórios e aos demais encargos determinados pela legislação vigente.

[3](#) SJRS: Decisão em sede liminar no Mandado de Segurança Coletivo 5004822-13.2020.4.04.7108/RS, 1ª Vara Federal de Novo Hamburgo, julgado em 30/03/2020. Fundamento similar fora utilizado para deferir o vencimento de tributos federais em outra decisão proferida na Seção Judiciária do Rio Grande



do Sul: Decisão em sede liminar no Mandado de Segurança 5003165-39.2020.4.04.7107/RS, 3ª Vara Federal de Caxias do Sul, julgado em 8/03/2020; e na SJSP: Decisão em sede liminar no MS 004087-09.2020.4.03.6105/SP, 6ª Vara Federal de Campinas, julgado em 26/03/2020.

4 SJSP: Decisão em sede liminar nos MS 5001503-46.2020.4.03.6144/SP, 2ª Vara Federal de Barueri, julgado em 27/03/2020; MS 5001503-46.2020.4.03.6144/SP, 1ª Vara Federal de Araçatuba, julgado em 26/03/2020; MS 002358-30.2020.4.03.6110/SP, 2ª Vara Federal de Sorocaba, julgado em 26/03/2020; e MS 5004087-09.2020.4.03.6105, 6ª Vara Federal de Campinas, julgado em 26/03/2020.

5 SJDF: Decisão em sede liminar no MS 1016660-71.2020.4.01.3400/DF, 21ª Vara Federal Cível, julgado em 26/03/2020.

6 TRF4: Decisão em sede liminar no AI 5012017-33.2020.4.04.0000/SC, Rel. Juiz Conv. Alexandre Rossato da Silva Avila, julgado em 27/03/2020. Ainda, aponta-se a Decisão em sede liminar no MS 5018500-59.2020.4.02.5101/RJ, 19ª Vara Federal do Rio de Janeiro, julgado em 25/03/2020. que rejeitou o pedido de diferimento com base na limitação da abrangência do Decreto Legislativo 06/2020, que declarou calamidade pública nacional, em que pese a previsão expressa do art. 1º da Portaria MF 12/2012, que demanda que município do contribuinte esteja contido em decreto estadual de calamidade pública.

7 STF: RHC 163.334/SC, Tribunal Pleno, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 18.12.2019.

8 Santos, Juarez Cirino. **A Moderna Teoria do Fato Punível**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000. p. 269.

9 Texto de referência na doutrina nacional, Reale Júnior, Miguel. **Dos Estados de Necessidade**. São Paulo: Bushatsky, 1971, pp. 71-97. Na doutrina contemporânea, Santos, Juarez Cirino. **Direito Penal: parte geral**. 7 ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2017, pp. 322-337; Tangerino, Davi. **Culpabilidade**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 196-205; Tavares, Juarez. **Fundamentos de Teoria do Delito**. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, pp. 449-504; Zaffaroni, Eugenio; Batista, Nilo. **Direito Penal Brasileiro**. v. 2, t. 2. Rio de Janeiro; Revan, 2017, pp. 349-362.

10 Neste sentido, Carvalho, Salo. A Co-Responsabilidade do Estado nos Crimes Econômicos: fundamentos doutrinários e aplicabilidade judicial. In: Wunderlich, Alexandre (org.). **Política Criminal Contemporânea**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pp. 137-149.

11 A título de exemplo: TRF1, Ap. Crim., 0030741-32.2012.4.01.3300/BA, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Ney Bello, j. 20/11/2019; TRF2, Ap. Crim. 0500315-65.2015.4.02.5104/ES, 1ª Turma Especializada, Rel. Des. Fed. Abel Gomes, j. 18/06/2019; TRF3, Ap. Crim. 0008299-52.2005.4.03.6181/SP, Segunda Turma, Rel. Des. Fed. Cotrim Guimarães, j. 25/11/2014.



[12](#) Em mesmo sentido: TRF1, Ap.Crim. 0010351-93.2012.4.01.3800/MG, Terceira Turma, Rel. Des. Fed. Ney Bello, j. 04/02/2020; TRF3, Ap. Crim. 0004115-23.2010.4.03.6102/SP, Décima Primeira Turma, Rel. Des. Fed. Nino Toldo, j. 08/08/2019; TRF5, Ap. Crim. 0007223-50.2015.04.05.8100/CE, Primeira Turma, Rel. Des. Fed. Élio Wanderley de Siqueira Filho, j. 31/05/2019; TJPB, Ap. Crim. 0028269-10.2016.8.15.2002, Câmara Criminal, Rel. Des. Márcio Murilo da Cunha Ramos, j. 10/07/2018.

[13](#) Deve ser observado que não se tratou de questão central do julgado, pois “o conjunto probatório não revela, em absoluto, a precária condição financeira da empresa”, tendo sido um dos réus condenado por ambos os delitos (168-A e 337-A do CP).

[14](#) Em mesmo sentido, TRF1, Ap. Crim. 0008631-94.2007.4.01.3500/GO, Quarta Turma, Rel. Des. Fed. Néviton Guedes, j. 03/09/2019; TRF2, 0004820-14.2014.4.02.5001/ES, Segunda Turma Especializada, Rel. Marcello Granado, j. 17/10/2017; TRF4, Ap. Crim. 5010322-95.2017.4.04.7001/PR, 8ª Turma, Rel. Des. Fed. João Pedro Gebran Neto, j. 09/10/2019.

Date Created

03/04/2020