



# **CENTRO UNIVERSITÁRIO LUTERANO DE PALMAS**

---

COMUNIDADE EVANGÉLICA LUTERANA "SÃO PAULO"  
Recredenciado pela Portaria Ministerial nº 3.607 - D.O.U. nº 202 de 20/10/2005

JACQUELINE HUNGRIA NOVAES DE SIQUEIRA

## **O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Palmas -TO

2015

JACQUELINE HUNGRIA NOVAES DE SIQUEIRA

**O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Curso em Direito apresentado como requisito parcial da disciplina de Trabalho de Curso em Direito II (TCD II) do Curso de Direito do Centro Universitário Luterano de Palmas – CEULP/ULBRA.

Orientador: Profº Esp. Thiago Perez Rodrigues da Silva

Palmas-TO

2015

JACQUELINE HUNGRIA NOVAES DE SIQUEIRA

**O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Curso em Direito apresentado  
como requisito parcial da disciplina de  
Trabalho de Curso em Direito II (TCD II) do  
Curso de Direito do Centro Universitário  
Luterano de Palmas – CEULP/ULBRA.

Orientador: Profº Esp. Thiago Perez Rodrigues  
da Silva

Aprovado (a) em : \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profº Esp. Thiago Perez Rodrigues da Silva  
Centro Universitário Luterano de Palmas

---

Profº Msc. Paulo Fernando Mourão  
Centro Universitário Luterano de Palmas

---

Profª Esp. Fabiana Luiza Silva Tavares  
Centro Universitário Luterano de Palmas

Palmas-TO

2015

Dedico este trabalho à minha avó, à minha mãe e à minha irmã, por terem me apoiado na conclusão deste curso.

Agradeço, primeiramente, a Deus, por ter me dado forças na reta final de conclusão desse curso.

Ao meu prezado orientador, professor Thiago Perez, pelas valiosas instruções que foram imprescindíveis para a realização desse trabalho.

E, finalmente, aos ilustres professores do Centro Universitário Luterano de Palmas, que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

"Posso não concordar com nenhuma das palavras que você disser, mas defenderei até a morte o direito de você dizê-las."

Voltaire

## RESUMO

Aborda a discussão acerca do parâmetro a ser adotado para a aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Apresenta o conceito de crime, seus elementos e a respeito do princípio da insignificância, sua origem, conceito e os requisitos adotados para a sua aplicabilidade. Em seguida, expõe algumas questões sobre os tributos, bem como os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90 e no Código Penal. Anota que nesses crimes ficou consolidado o entendimento que seria adotado o vetor previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, que é o mesmo parâmetro a ser observado pelo Procurador da Fazenda Nacional ao propor a execução fiscal, qual seja, R\$ 10.000,00 (dez mil reais). No entanto, com a publicação da Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda que majorou esse valor para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), observa-se que há uma grande divergência nos nossos tribunais superiores e doutrina quanto ao valor a ser adotado. Assim, são expostos os argumentos doutrinários e jurisprudenciais favoráveis ou não à alteração do antigo vetor. Por fim, são apresentados alguns posicionamentos acerca da necessidade de se adotar um outro parâmetro diverso dos previstos na portaria e na lei supracitadas, para aplicação do princípio da insignificância.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária; Parâmetro de valores; Princípio da Insignificância.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>1 CONCEITO DE CRIME E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA</b> .....	12
1.1 CONCEITO DE CRIME .....	12
1.1.1 Fato Típico .....	13
1.1.2 Ilicitude ou antijuridicidade.....	16
1.1.3 Culpabilidade .....	18
1.2 PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA .....	20
1.2.2 Origem .....	20
1.2.3 Conceito e Previsão Legal .....	21
1.2.3 Requisitos e consequências da aplicabilidade do Princípio da Insignificância.....	23
<b>2 DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS</b> .....	26
2.1 NOÇÕES DE TRIBUTO .....	26
2.1.1 Conceito .....	26
2.1.2 Espécies.....	28
2.1.3 Função dos tributos .....	29
2.2 ASPECTOS GERAIS DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS .....	30
2.2.1 Dos Crimes contra a Ordem Tributária previstos na Lei nº 8.137/90.....	35
2.2.1.1 Artigo 1º da Lei n. 8.137/90 .....	35
2.2.1.2 Artigo 2º da Lei nº 8.137/90 .....	39
2.2.2 Dos Crimes contra a Ordem Tributária previstos no Código Penal .....	42
2.2.2.1 Apropriação Indébita Previdenciária .....	42
2.2.2.2 Descaminho .....	43
2.2.2.3 Sonegação Previdenciária.....	44
<b>3 O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b> .....	46
3.1 LEI Nº 10.522/2002 E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA .....	46
3.2 PESQUISA DO INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA E A PORTARIA Nº 75 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA.....	49
3.3 ARGUMENTOS SOBRE O VALOR A SER ADOTADO COMO PARÂMETRO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA .....	50
3.3.1 Argumentos favoráveis à alteração do parâmetro pela Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda .....	51
3.3.2 Argumentos favoráveis a manutenção do parâmetro previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002.....	53
3.3.3 Posicionamentos acerca da necessidade de ser adotado um novo parâmetro para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária .....	57

<b>CONCLUSÃO</b> .....	62
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	65
<b>ANEXOS</b> .....	71
ANEXO 1 - EVOLUÇÃO DO RECONHECIMENTO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA ENTRE 2004 E 2009 (EM NÚMEROS ABSOLUTOS) .....	71
ANEXO 2 - CUSTO E TEMPO DE PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDO PELA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL.....	72
ANEXO 3 - DISTRIBUIÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL SEGUNDO O EXEQUENTE .....	89
ANEXO 4 - DISTRIBUIÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL PATROCINADOS PELA PGFN, SEGUNDO A NATUREZA DA COBRANÇA .....	89
ANEXO 5 - DISTRIBUIÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL PROMOVIDOS PELA PGFN, SEGUNDO O MOTIVO DA BAIXA .....	90
ANEXO 6 - CRIMES PATRIMONIAIS (PERCENTUAL E NÚMEROS ABSOLUTOS) ...	90
ANEXO 7 - PERCENTUAL DE INCIDÊNCIA POR FAIXA DE VALOR .....	91

## INTRODUÇÃO

No cenário atual do direito busca-se preocupar com condutas que tenham relevância para a sociedade. Dessa forma, condutas que não tenham a mínima ou nenhuma lesão ao bem jurídico tutelado, não merecem que o Estado mova todo o seu aparato para a prestação da tutela jurisdicional, uma vez que essa somente será legítima para reprimir condutas materialmente lesivas.

É nesse contexto que surge o princípio da insignificância, que baseado na política criminal, trata-se de um instrumento de interpretação restritiva do tipo penal, para afastar aquelas condutas que causam uma ínfima lesão ao bem jurídico tutelado. Por ser uma construção doutrinária e jurisprudencial, não se tem um critério legal para sua aplicação, sendo a sua aplicação construída com base nos julgados dos nossos tribunais superiores.

No que tange aos crimes contra a ordem tributária o que pode ser considerado insignificante? Até pouco tempo, diante do bem jurídico tutelado por esses crimes, discutia-se a aplicabilidade desse princípio nos crimes contra a ordem tributária, no entanto, após inúmeras discursões ficou consolidado o entendimento que seria adotado o mesmo parâmetro a ser observado pelo Procurador da Fazenda Nacional ao propor a execução fiscal, qual seja, R\$ 10.000,00 (dez mil reais), previsto no artigo 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que trata sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais.

Ocorre que em novembro de 2011, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, divulgou uma nota técnica sobre o estudo para determinar o tempo de duração, bem como o custo unitário de um processo de execução fiscal da União. Em decorrência do resultado desse estudo editou-se a Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda, aumentando o patamar previsto na Lei nº 10.552/2002, para o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Com efeito, passou-se a discutir se a alteração por portaria da lei supracitada teria o condão de modificar, também, o vetor utilizado nos crimes contra a ordem tributária. Assim, o presente trabalho tem por escopo analisar as divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto ao valor a ser adotado para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, bem como demonstrar qual seria o valor mais adequado a ser considerado ante aos tribunais e a doutrina, com base nos princípios gerais de direito e na atual conjuntura da sociedade brasileira.

Esse estudo foi dividido em três capítulos, iniciando-se com a abordagem do conceito de crime, seus elementos e as teorias adotadas pelo Código Penal. Analisa, também,

acerca do princípio da insignificância, sua origem histórica, bem como o seu conceito, quais os requisitos adotados para a sua aplicação e as consequências da sua aplicabilidade.

Já no segundo capítulo são tecidas as considerações sobre os tributos, seu conceito, espécies e sua função. Em momento posterior, serão abordados os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90 e no Código Penal, destacando as condutas praticadas pelo agente que determinarão o enquadramento em cada um dos tipos penais.

Por fim, no último capítulo será desenvolvido o cerne do presente trabalho: o princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Primeiramente, o estudo da Lei nº 10.522/2002 que determinou qual o parâmetro seria observado para aplicação desse princípio. Seguindo, será analisado o estudo da pesquisa desenvolvida pelo IPEA que determinou o aumento desse parâmetro. Finalmente, serão expostos os argumentos doutrinários e jurisprudenciais favoráveis ou não à alteração do antigo vetor, bem como posicionamentos acerca da necessidade de que seja adotado um novo parâmetro para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária.

# 1 CONCEITO DE CRIME E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

## 1.1 CONCEITO DE CRIME

Antes de analisarmos qualquer instituto do Direito Penal, é imprescindível compreendermos o conceito de crime, dado que será fundamental para a correta interpretação dos crimes contra a ordem tributária. Assim, crime é toda conduta prevista em lei que lesa ou expõe a perigo os bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal.

Nesse sentido, preleciona Cesar Roberto Bitencourt (2012, p. 253):

O conhecimento dos temas abrangidos pela teoria geral do delito é, por isso, extraordinariamente importante, pois somente através do entendimento dos elementos que determinam a relevância penal de uma conduta, e das regras que estabelecem quem, quando e como deve ser punido, estaremos em condições de exercitar a prática do Direito Penal.

Importa anotar que o conceito de crime pode ser estudado tendo como base o critério material, formal ou analítico. Segundo o critério material, crime é a conduta que ofende a um bem jurídico considerado importante para a sociedade. Sob esse enfoque, busca-se tutelar condutas que causem danos ou que coloquem em perigo os bens jurídicos penalmente relevantes.

Já para o critério legal, o crime resulta da mera subsunção da conduta ao tipo penal e, portanto, considera-se infração penal tudo aquilo que o legislador descrever como tal, pouco importando o seu conteúdo (CAPEZ, 2012, p. 111). Dessa forma, sob esse aspecto, leva-se em consideração somente a conduta tipificada em lei, sem observar a essencialidade ou a lesividade material da conduta.

Por fim, o critério analítico tem por finalidade o estudo do crime com base nos elementos que o compõe. Nesse sentido, leciona o magistério de Capez (2012, p. 112) que o critério analítico “é aquele que busca, sob um prisma jurídico, estabelecer os elementos estruturais do crime”.

Contudo, o critério material e formal não conseguem traduzir com perfeição o conceito de crime, sendo o critério analítico o adotado, dado que propicia ao julgador uma análise das características ou elementos da infração penal. Com base no critério analítico, são três os elementos do crime, a saber: fato típico, ilicitude e culpabilidade. Nesse diapasão, ressalte-se a lição de Welsel (apud GRECO, 2011, p. 309):

A tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade são três elementos que convertem uma ação em um delito. A culpabilidade - a responsabilidade pessoal por um fato antijurídico- pressupõe a antijuridicidade do fato, do mesmo modo que a antijuridicidade, por sua vez, tem de estar concretizada em tipos penais. A tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade estão relacionadas logicamente de tal modo que cada elemento posterior do delito pressupõe o anterior.

Destarte, ao analisar se determinada conduta é ou não considerada crime, é imprescindível a presença dos três elementos acima descritos. Sendo que essa análise perpassa necessariamente, primeiro pelo elemento do fato típico. Depois, uma vez presente esse elemento, passa-se para a ilicitude. E por fim, o elemento da culpabilidade.

Da mesma maneira, será feita o estudo desses elementos neste trabalho, sobre os quais passa-se a discorrer.

### **1.1.1 Fato Típico**

O elemento do fato típico ocorre quando a conduta do agente se enquadra perfeitamente no tipo penal. Trata-se, portanto, de uma garantia de que uma pessoa, somente, será punida se praticar uma conduta proibida pela norma.

Da mesma forma que o crime, o fato típico possui alguns elementos, quais sejam: conduta, resultado naturalístico, nexos de causalidade e tipicidade. Assim, para que configure o elemento do fato típico, faz-se necessário a presença desses elementos.

A conduta constitui o primeiro elemento do fato típico. Para conceituarmos conduta, prevalece na doutrina que foi adotada a teoria finalista, criada por Hans Welsel. Para esta teoria, conduta é o comportamento humano, consciente e voluntário, dirigido a um fim (MASSON, 2014, p. 257). Dessa forma, depreende-se que casos fortuitos e de força maior, atos ou movimentos reflexos, coação física irresistível são hipóteses que excluem a conduta, uma vez que nesses casos estarão ausentes a vontade e a consciência.

A conduta compreende qualquer comportamento humano que pode ser por ação ou omissão. Leciona Masson (2014, p. 262) que “ação consiste em um movimento corporal exterior. Reclama do ser humano uma postura positiva, um fazer. Relaciona-se com a maioria dos delitos, por meio de uma norma proibitiva.” Já a omissão, segundo René Ariel Dotti (apud, GRECO, 2011, p.150) “é a abstenção da atividade juridicamente exigida. Constitui uma atitude psicológica e física de não-atendimento da ação esperada, que devia e podia ser praticada. O conceito é portanto, é puramente normativo.”

Ademais, a conduta pode ser dolosa ou culposa. A conduta é dolosa quando o agente quer ou assume o risco de produzir o resultado. De seu turno, é culposa quando o agente não quer o resultado, mas o produz, por falta de um dever de cuidado, atuando com negligência, imprudência ou imperícia. Nesse contexto, vale ressaltar que o nosso Código Penal, em regra, só pune os crimes praticados a título de dolo, somente sendo punida a conduta culposa, desde que haja previsão legal, pois, assim, dispõe o parágrafo único do art. 18 do Código Penal – CP: “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

Já o elemento do resultado, de acordo com Masson (2014, p. 265), é a consequência provocada pela conduta do agente. O resultado pode ser naturalístico ou jurídico. Para Nucci (2014, p. 179), resultado jurídico “é a modificação gerada no mundo jurídico, seja na forma de dano efetivo ou na de dano potencial, ferindo interesse protegido pela norma penal”. Já, no resultado naturalístico, além do resultado jurídico, há uma modificação exterior provocada pela conduta do agente.

Importa anotar que para existir crime tem que haver o resultado jurídico, no entanto, nem todo crime possui resultado naturalístico. Assim, de acordo com esse resultado, os crimes podem classificados em crimes materiais, formais ou de mera conduta. Os crimes materiais são aqueles em que a consumação só ocorre, com a produção do resultado naturalístico. Já os crimes formais, o tipo penal até prevê o resultado naturalístico, mas esse é irrelevante para a consumação do delito. E por fim, os crimes de mera conduta são os crimes em que não há resultado naturalístico.

Seguindo, temos o nexo de causalidade. Esse elemento caracteriza-se por ser o vínculo de ligação entre a conduta do agente e o resultado produzido por ela. Estabelece o art.13 do CP, que:

Art. 13. O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

§ 1.º A superveniência de causa relativamente independente exclui a imputação quando, por si só, produziu o resultado; os fatos anteriores, entretanto, imputam-se a quem os praticou.

§ 2.º A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem:

- a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância;
- b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado;
- c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado.

Para definir a relação de causalidade, o Código Penal, em regra, adotou a teoria da equivalência dos antecedentes causais, que segundo enuncia o caput do art. 13, “causa é ação

ou omissão sem a qual o resultado não teria acontecido”. Entretanto, para evitar o regresso ao infinito, emprega-se o processo hipotético de eliminação, desenvolvido por Thyrén. Rogério Sanches (2013, p. 34), explica tal método, nesses termos:

Para saber se determinada conduta é ou não causa do evento, a doutrina criou o método da eliminação hipotética, segundo o qual uma ação é considerada causa do resultado se, suprimida mentalmente do contexto fático, esse mesmo resultado teria deixado de ocorrer (nas circunstâncias em que ocorreu).

Todavia, o Código Penal, excepcionalmente, adota a teoria da causalidade adequada, quando ocorre a concausa, isto é, uma causa externa à vontade do autor. Assim, será adotada essa teoria para saber se a conduta do agente, por si só, é idônea para gerar o resultado.

Ressalte-se, ainda, que há divergências se o nexos de causalidade refere-se tão somente ao resultado naturalístico, ou se abrange, também, o resultado jurídico. De um lado, Luís Flávio Gomes (apud GRECO, 2011, p. 214 - 215), defende que:

Não existe crime sem resultado, diz o art.13. A existência do crime depende de um resultado. Leia-se: todos os crimes exigem um resultado. Se é assim, pergunta-se: qual é o resultado exigido para a configuração do crime? Lógico que não pode ser o resultado natural (ou naturalístico ou típico), porque esse só exigido pelos crimes materiais. Crimes formais e de mera conduta não possuem ou não exigem resultado (natural). Consequentemente, o resultado exigido pelo art.13 só pode ser jurídico. Este sim é que está presente em todos os crimes. Que se entende por resultado jurídico? É a ofensa ao bem jurídico, que se expressa numa lesão ou perigo concreto de lesão. Esse resultado jurídico possui natureza normativa (é um juízo de valor que o juiz deve fazer em cada caso para verificar se o bem jurídico protegido pela norma entrou no raio de ação dos riscos criados pela conduta).

Assim, para os adeptos dessa corrente, o art. 13 do CP ao falar em resultado, está se referindo ao resultado jurídico e não o resultado naturalístico, dado que como se explicaria o nexos de causalidade nos crimes formais e de mera conduta, que são crimes que não possuem ou não exigem a ocorrência do resultado naturalístico.

Contudo, prevalece na doutrina brasileira o entendimento de que a expressão “o resultado”, constante no início do art. 13, caput, do CP, alcança somente o resultado naturalístico, isto é, a modificação externa provocada pela conduta praticada por alguém (MASSON, 2014, p. 266). Dessa forma, o nexos de causalidade estaria presente, apenas, nos crimes materiais.

Por fim, temos o elemento da tipicidade, que dentro do estudo do conceito de crime, possui grande importância para o presente trabalho, dado que o princípio da insignificância é considerado pela doutrina majoritária como uma excludente de tipicidade.

A tipicidade trata-se de uma garantia dada a qualquer pessoa de que ela não será punida senão quando houver uma previsão legal de que aquela conduta é penalmente proibida e que uma vez praticada lhe será atribuída uma sanção. Essa garantia decorre do postulado da reserva legal, consagrado no art.5º, XXXIX da Constituição Federal - CF que diz “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

A tipicidade divide-se em tipicidade formal e tipicidade material. A tipicidade formal ocorre quando o fato se amolda perfeitamente ao tipo penal incriminador. Desta forma, a conduta de alguém que subtrai algo com o objetivo de tê-lo para si tem amparo legal, pois encontra correspondência no art. 155 do CP.

No entanto, não é suficiente que a conduta do agente se enquadre no modelo descrito no tipo penal, sendo imprescindível que o bem lesionado tenha relevância para o Direito Penal, dado que este tem por finalidade a proteção dos bens mais importantes existentes na sociedade. Dessa maneira, é necessário que haja a tipicidade material, que segundo Masson (2014, p. 284) “é a lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado em razão da prática da conduta legalmente descrita”.

Para ilustrar, veja esse exemplo de Rogério Greco (2011, p. 211 - 212):

Alguém de forma extremamente imprudente, ao fazer uma manobra em seu automóvel, acaba por encostá-lo na perna de um pedestre que por ali passava, causando-lhe um arranhão de meio centímetro. Se analisarmos o fato chegaremos à seguinte conclusão: a conduta foi culposa; houve um resultado; existe um nexo de causalidade entre a conduta e o resultado; há tipicidade formal, pois existe um tipo penal prevendo esse modelo abstrato de conduta. [...] embora a nossa integridade física seja importante a ponto de ser protegida pelo Direito Penal, nem toda e qualquer lesão estará abrangida pelo tipo penal. Somente as lesões corporais que tenham algum significado, isto é, que gozem de certa importância, é que nele estarão previstas.

Desta feita, para que se possa falar em tipicidade penal, é fundamental que ocorra a correspondência entre a conduta do agente e o que está descrito na lei (tipicidade formal), bem como que essa conduta ofenda a bens de relevo para o Direito Penal (tipicidade material).

### **1.1.2 Ilicitude ou antijuridicidade**

Integra, também, o conceito de crime a ilicitude ou antijuridicidade. A ilicitude consiste na contrariedade entre a conduta praticada pelo agente e o ordenamento jurídico.

Esse elemento não pode ser confundido com o injusto, dado que esse é o antagonismo entre a conduta praticada pelo agente e o que a sociedade entende como sendo justo.

Alguns doutrinadores distinguem a ilicitude, entre a formal e a material. Nesse sentido, Assis Toledo (apud GRECO, 2011, p. 308) conceitua a ilicitude material como “a relação de antagonismo que se estabelece entre a conduta humana voluntária e o ordenamento jurídico, de sorte a causar lesão ou expor a perigo de lesão um bem jurídico tutelado”.

Dessa forma, a partir do conceito do ilustre jurista percebe-se que para que ocorra a ilicitude material, além da contrariedade da conduta com o Direito (ilicitude formal), é necessário que essa conduta cause lesão ou exponha a perigo de lesão um bem jurídico tutelado.

No entanto, adverte Zafarroni e Pierangeli (apud NUCCI, 2014, p. 218) “a antijuricidade é una, material porque invariavelmente implica a afirmação de que um bem jurídico foi afetado, formal porque seu fundamento não pode ser encontrado fora da ordem jurídica”.

Quando um fato típico é realizado, em regra, presumimos que estamos diante de um fato que contraria a norma, isto, presume-se a presença da ilicitude. Nesse diapasão, Miguel Reale Júnior (apud MASSON, 2014, p. 412) aduz que “a tipicidade exerce uma função indiciária da ilicitude”. Da mesma maneira, preleciona Cleber Masson (2014. p.412) “em face do acolhimento da teoria da tipicidade como indício da ilicitude, uma vez praticado o fato típico, isto é, o comportamento humano previsto em lei como crime ou contravenção penal, presume-se o seu caráter ilícito”.

Todavia, ressalte-se que essa presunção não é absoluta, podendo haver conduta que apesar de ser considerada típica, pode ser lícita. Nesse caso, a conduta típica estará acobertada por uma causa de excludente de ilicitude que justificará a conduta do agente e, conseqüentemente, ausente a ilicitude, não existirá crime. O Código Penal prevê no seu art. 23, causas de exclusão de ilicitude, a saber: estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento de um dever legal e exercício regular de um direito. Exemplificando, no caso de um pai que ao chegar em casa encontre alguém abusando de sua filha e para fazer cessar a agressão defere-lhe golpes e, por conseguinte, acaba matando essa pessoa. Tal conduta apesar de ser típica, é lícita, pois estará presente a excludente da legítima defesa, que afastará o elemento da ilicitude.

Por fim, anota-se que essas causas excludentes de ilicitude não são taxativas, podendo existir causas supralegais de excludente de ilicitude. Podemos citar como causa supralegal de ilicitude o consentimento da vítima, quando, por exemplo, alguém permite que

um tatuador faça uma tatuagem no seu corpo. Apesar, da atividade do tatuador ofender a integridade física de uma pessoa, tal conduta deixará de ser ilícita diante do consentimento da vítima.

### **1.1.3 Culpabilidade**

Analisando o caso concreto, sendo esse típico e ilícito, passa-se a verificação se está presente, também, o elemento da culpabilidade. A culpabilidade é o juízo de censura sobre determinada conduta praticada pelo agente que seja típica e ilícita. É na culpabilidade que se avalia se o agente pode ou não responder pela prática delituosa, isto é, se ele pode ser considerado culpado pela prática da infração penal.

Trata-se de um juízo de reprovação social, incidente sobre o fato e seu autor, devendo o agente ser imputável, atuar com consciência potencial de ilicitude, bem como ter a possibilidade e a exigibilidade de atuar de outro modo, seguindo as regras impostas pelo Direito (NUCCI, 2014, p. 263). Já Cesar Roberto Bitencourt (2012, p. 488) entende que a culpabilidade “é entendida como um juízo individualizado de atribuição de responsabilidade penal, e representa uma garantia para o infrator frente aos possíveis excessos do poder punitivo estatal. [...] Nesse sentido, a culpabilidade apresenta-se como fundamento e limite para a imposição de uma pena justa.”

A culpabilidade, conforme se depreende de um dos conceitos acima, é composta por três elementos, quais sejam: a imputabilidade, a potencial consciência da ilicitude e a exigibilidade de conduta diversa.

Para determinar a imputabilidade, o Brasil adotou o critério cronológico, assim, a partir dos 18 anos de idade, qualquer pessoa presume-se penalmente imputável. Conforme leciona Cleber Masson (2014, p. 490), a imputabilidade “é a capacidade mental, inerente ao ser humano de, ao tempo da ação ou omissão, entender o caráter ilícito do fato e de determinar-se de acordo com esse entendimento”. Desta maneira, a imputabilidade possui dois aspectos: o intelectual, que consiste na capacidade de entendimento do caráter ilícito do fato; e o volitivo, que é a capacidade de agir conforme o entendimento ético-jurídico. Presentes esses aspectos, o agente está apto a responder pelos atos.

A imputabilidade é a regra, sendo a inimputabilidade, a exceção. De acordo com o disposto no art. 26, caput, do CP, adota-se o sistema biopsicológico para aferir a inimputabilidade. Segundo esse sistema será inimputável o agente que ao tempo da conduta, apresente uma doença mental que seja determinante para que ele não entenda o caráter ilícito

da sua conduta. A consequência do reconhecimento da inimputabilidade reside no fato que, em relação aos menores de 18 anos, estes ficaram sujeitos ao Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei nº 8.069/1990); já os demais inimputáveis serão absolvidos e aplicados contra eles uma medida de segurança.

O segundo elemento da culpabilidade é a potencial consciência da ilicitude, que consiste na compreensão pelo autor do caráter ilícito do fato praticado pelo mesmo. “Exige-se, pois, tivesse o autor 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, 2014, p. 516).

Adverte-se que a ausência da potencial consciência da ilicitude, dá lugar ao erro de proibição. Nesse caso, se o erro era inevitável, ou seja, mesmo que o agente tivesse se esforçado não poderia evitá-lo, o agente é isento de pena; e se o erro era evitável, isto é, nos casos em que o agente adotando uma conduta diligente poderia ter evitado o resultado, a pena é diminuída de um sexto a um terço.

Contudo, presente a imputabilidade e a potencial consciência da ilicitude, ainda, não é suficiente para se estabelecer a censura da culpabilidade, sendo imprescindível a presença da exigibilidade de conduta diversa. A exigibilidade de conduta diversa é a conduta esperada pela sociedade em detrimento daquela praticada pelo agente autor do fato delituoso. Welsel (apud PRADO, 2011, p. 400) a define:

Trata-se de elemento volitivo da reprovabilidade, consistente na exigibilidade da obediência à norma. Para que a ação do agente seja reprovável, é indispensável que lhe possa exigir comportamento diverso do que teve. Isso significa que o conteúdo da reprovabilidade repousa no fato de que o autor devia e podia adotar uma resolução de vontade de acordo com o ordenamento jurídico e não uma decisão ilícita.

Por seu turno, o Código Penal, no seu art. 22, prevê algumas causas que são consideradas causas excludente de inexigibilidade de conduta diversa: coação moral irresistível e obediência hierárquica. No entanto, observa-se que essas hipóteses são, apenas, exemplificativas, podendo ser admitidas outras causas supralegais de inexigibilidade de conduta diversa. Como exemplo, podemos citar a conduta do contribuinte ou responsável tributário que em virtude de dificuldade financeira, não recolhe o imposto de renda ao fisco, com o intuito de pagar o salário dos funcionários e evitar o fechamento da empresa. Essa hipótese excludente já foi admitida no crime de apropriação indébita previdenciária, que é um dos crimes contra a ordem tributária.

## 1.2 PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

### 1.2.2 Origem

O princípio da insignificância, também conhecido como princípio bagatela ou da criminalidade de bagatela, foi introduzido no Direito Penal por Claus Roxin, na década de 70. Esse princípio tem a sua origem lá no Direito Romano, no qual havia um brocardo que dizia que o pretor não devia se ocupar dos delitos de bagatela. Assim, com base nesse princípio, o Direito Penal não deve se preocupar com condutas irrelevantes, que não tenham o condão de lesar os bens jurídicos tutelados pela lei.

Nesse sentido, a lição de Cesar Roberto Bitencourt (2012, p. 24), que diz “O princípio da insignificância foi cunhado pela primeira vez por Claus Roxin em 1964, que voltou a repeti-lo em sua obra *Política Criminal y Sistema del Derecho Penal*, partindo do velho adágio latino *mínima non curat praetor*”.

Da mesma forma, leciona Capez (2012, p. 28):

Originário do Direito Romano, e de cunho civilista, tal princípio funda-se no conhecido brocardo de *minimis non curat praetor*. Em 1964 acabou sendo introduzido no sistema penal por Claus Roxin, tendo em vista sua utilidade na realização dos objetivos sociais traçados pela moderna política criminal.

No direito brasileiro, a primeira menção ao princípio da insignificância foi em 1988, no Habeas Corpus 66.869 do Supremo Tribunal Federal, senão vejamos:

ACIDENTE DE TRÂNSITO. LESÃO CORPORAL. INEXPRESSIVIDADE DA LESÃO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICANCIA. CRIME NÃO CONFIGURADO. SE A LESÃO CORPORAL (PEQUENA EQUIMOSE) DECORRENTE DE ACIDENTE DE TRÂNSITO E DE ABSOLUTA INSIGNIFICANCIA, COMO RESULTA DOS ELEMENTOS DOS AUTOS - E OUTRA PROVA NÃO SERIA POSSIVEL FAZER-SE TEMPOS DEPOIS - HÁ DE IMPEDIR-SE QUE SE INSTAURE AÇÃO PENAL QUE A NADA CHEGARIA, INUTILMENTE SOBRECARRREGANDO-SE AS VARAS CRIMINAIS, GERALMENTE TÃO ONERADAS.

(STF - RHC: 66869 PR , Relator: ALDIR PASSARINHO, Data de Julgamento: 06/12/1988, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 28-04-1989)

No julgado acima, envolvendo um caso de lesão corporal leve em um acidente automobilístico, o Ministro Aldir Passarinho entendeu que a pequena lesão de três centímetros de diâmetro, não resultou em dano mais grave à vítima a ponto de justificar o processamento da ação penal. Assim, teve-se a primeira decisão da justiça brasileira aplicando o princípio da insignificância.

Logo, prevalece no Direito Penal que o princípio da insignificância surgiu no Direito Romano Antigo, e que a máxima do *minima non curat praetor* constitui o fundamento jurídico desse princípio. E na jurisprudência pátria, o marco histórico de aplicação do princípio da insignificância foi o HC 66.869 do STF.

### 1.2.3 Conceito

O princípio de bagatela é um instituto do direito penal, que tem por escopo afastar a incidência do *ius puniendi* do Estado sobre condutas de ínfima lesividade aos bens jurídicos tutelados pela lei. Esse princípio é utilizado para a correta aplicação da lei, dado que muitas vezes o tipo penal descreve a conduta de forma muito genérica, assim, caberá ao magistrado no caso concreto verificar a gravidade da conduta praticada pelo agente e, conseqüentemente, evitar o processamento de danos de pequena monta.

Segundo Vico Mañas (apud SILVA, 2011, p. 100), o princípio da insignificância pode ser conceituado como:

[...] instrumento de interpretação restritiva, fundado na concepção material do tipo penal, por intermédio do qual é possível alcançar, pela via judicial e sem macular a segurança jurídica do pensamento sistemático, a proposição político-criminal da necessidade de descriminalização de condutas que, embora formalmente típicas, não atingem de forma socialmente relevante os bens jurídicos protegidos pelo direito penal.

Já para Francisco de Assis Toledo (apud SILVA, 2011, p. 99), “o princípio tem a ver com a gradação qualitativa e quantitativa do injusto, permitindo que o fato insignificante seja excluído da tipicidade penal”. Como anteriormente exposto, a tipicidade penal é composta pela tipicidade formal e tipicidade material. A tipicidade formal ocorre quando há adequação entre a conduta criminosa e o tipo penal. De outro lado, a tipicidade material é a lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico tutelado.

Dessa forma, o princípio da insignificância surge como uma forma de afastar a punição daquelas condutas que se enquadram perfeitamente ao tipo penal descrito, isto é, possuem tipicidade formal, mas que são destituídas da tipicidade material.

Ademais, tal princípio tem aplicabilidade nos conhecidos crimes de bagatela, isto é, crimes em que a conduta do agente é irrelevante, dado que não há uma desvalor da ação ou um relevante desvalor do resultado jurídico e, conseqüentemente, não merecem a intervenção penal.

Conforme a lição de Luiz Flávio Gomes (2011, p. 21), a infração bagatelar pode ser de duas espécies, a saber: infração bagatelar própria e infração bagatelar imprópria. Na infração bagatelar própria, o delito já nasce sem nenhuma relevância penal. Já na bagatelar imprópria, a infração nasce relevante para o Direito Penal, mas, posteriormente, verifica-se que a incidência de qualquer pena mostra-se desnecessária. Assim, podemos concluir que o princípio da insignificância, também conhecido como princípio da criminalidade bagatela, está relacionado às infrações bagatelares próprias, restando às infrações bagatelares impróprias a incidência do princípio da irrelevância penal.

O princípio da insignificância não possui previsão legal, isto é, trata-se de uma construção doutrinária e jurisprudencial. Conseqüentemente, é recorrente a crítica se esse princípio foi ou não incorporado ao nosso ordenamento jurídico. No entanto, conforme se observa nas sentenças proferidas pelos nossos tribunais, é crescente a aceitação da aplicação desse princípio. Isso pode ser observado no gráfico em anexo (ANEXO 1), no qual mostra o aumento do número de casos que chegaram ao STF pleiteando o reconhecimento desse princípio, bem como o crescente acolhimento dessa excludente de tipicidade pela Suprema Corte, conforme estudo realizado pelos professores da Universidade de São Paulo - USP, Pierpaolo Bottini e Maria Thereza Sadek (internet).

Além do mais, adverte-se que a ordem jurídica não é composta, somente, pelas normas expressas em seu texto legal, mas, também, por princípios implícitos, uma vez que o legislador não pode prever, por meio de lei, todas as normas necessárias no âmbito do Direito. Nesse sentido, defende Eros Grau (apud SILVA, 2011, p. 49), que alguns princípios estão em estado de latência, e que cabe ao operador do Direito desvendá-los:

Os princípios gerais do Direito são, assim, efetivamente descobertos no interior de determinado ordenamento. E o são justamente porque neste mesmo ordenamento – isto é, no interior dele- já se encontram, em estado de latência. Não se trata, portanto, de princípios que o aplicador do direito ou interprete possa resgatar fora do ordenamento, em uma ordem suprapositivada ou no Direito Natural. Insiste-se: eles não são descobertos em um ideal de direito justo ou em uma ideia de direito.

Trata-se, pelo contrário – e neste ponto desejo referir explicitamente os princípios descobertos no seio de uma Constituição- não de princípios declarados (porque anteriores a ela) pela Constituição, mas sim de princípios que, embora nela não expressamente enunciados, no seu bojo estão inseridos. (...) Insisto em que esses princípios, em estado de latência existentes sob cada ordenamento, isto é, sob cada direito posto, repousam no direito pressuposto que a ele corresponda. Neste direito pressuposto os encontramos ou não encontramos; de lá os resgatamos, se nele preexistirem.

Destarte, a despeito da ausência de previsão legal, tal princípio é reconhecido pelo ordenamento jurídico-penal, funcionando como instrumento de interpretação restritiva do tipo penal, evitando, assim, a aplicação rígida da lei em face de condutas que não acarretam qualquer consequência em termos penais.

### **1.2.3 Requisitos e consequências da aplicabilidade do Princípio da Insignificância**

Esse princípio tem aplicação a diversos crimes que com ele seja compatível, sendo que um dos grandes dilemas foi determinar os critérios para a sua aplicação, pois, como anteriormente exposto, tal princípio não tem previsão legal, motivo pelo qual coube a jurisprudência dos nossos tribunais superiores a tarefa de determinar esses critérios a serem observados no caso concreto.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal, no HC 84.412- SP, em decisão paradigmática para a jurisprudência brasileira a respeito do princípio da insignificância, estabeleceu os requisitos norteadores para a aplicação desse princípio: a mínima ofensividade da conduta, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica. E o que se depreende do julgado abaixo:

PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA - IDENTIFICAÇÃO DOS VETORES CUJA PRESENÇA LEGITIMA O RECONHECIMENTO DESSE POSTULADO DE POLÍTICA CRIMINAL - CONSEQUENTE DESCARACTERIZAÇÃO DA TIPICIDADE PENAL EM SEU ASPECTO MATERIAL - DELITO DE FURTO - CONDENAÇÃO IMPOSTA A JOVEM DESEMPREGADO, COM APENAS 19 ANOS DE IDADE - "RES FURTIVA" NO VALOR DE R\$ 25,00 (EQUIVALENTE A 9,61% DO SALÁRIO MÍNIMO ATUALMENTE EM VIGOR) - DOCTRINA - CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF - PEDIDO DEFERIDO. O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA QUALIFICA-SE COMO FATOR DE DESCARACTERIZAÇÃO MATERIAL DA TIPICIDADE PENAL. - O princípio da insignificância - que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal - tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material. Doutrina. Tal postulado - que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada - apoiou-se, em seu processo de formulação teórica, no reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados, a intervenção mínima do Poder Público. O POSTULADO DA INSIGNIFICÂNCIA E A FUNÇÃO DO DIREITO PENAL: "DE MINIMIS, NON CURAT PRAETOR". - O sistema jurídico há de considerar a relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificam quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros

bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano, efetivo ou potencial, impregnado de significativa lesividade. O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor - por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes - não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social.

(STF - HC 84412, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 19/10/2004, DJ 19-11-2004)

Da mesma maneira, o Superior Tribunal de Justiça elencou como requisitos subjetivos a condição econômica da vítima, o valor sentimental do bem, as circunstâncias e o resultado do crime, in verbis:

HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. FURTO DE PULSOS TELEFÔNICOS. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. POSSIBILIDADE. ORDEM CONCEDIDA.

1. O pequeno valor da res furtiva não se traduz, automaticamente, na aplicação do princípio da insignificância. Há que se conjugar a importância do objeto material para a vítima, levando-se em consideração a sua condição econômica, o valor sentimental do bem, como também as circunstâncias e o resultado do crime, tudo de modo a determinar, subjetivamente, se houve relevante lesão. Precedente desta Corte.

[...]

(STJ - HC 60.949/PE, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 20/11/2007, DJ 17/12/2007)

Observa-se que apesar dos nossos tribunais determinarem esses requisitos, eles não tiveram o trabalho de conceituá-los. Mas, da análise de alguns julgados, pode-se inferir o significado de alguns deles. Por exemplo, no HC 115.383/RS, o STF deixou de aplicar o princípio da insignificância pois o bem subtraído era um disco de ouro de um famoso artista brasileiro, ou seja, tratava-se de um bem singular que não poderia ser substituído por outro. Nesse caso, o valor sentimental do bem, impediu a aplicação desse princípio.

Já no HC 96.003/MS, caso em que envolvia o furto de uma bicicleta, o STF, também, não aplicou o princípio bagatelar, pois apesar do pequeno valor do bem subtraído, esse bem pertencia a uma pessoa humilde e que utilizava essa bicicleta como meio de transporte para ir ao trabalho. Dessa forma, o resultado do crime para a vítima, exclui o princípio da insignificância.

Todavia, ressalte-se que esses requisitos não são adotados na análise de todos os crimes. No que tange aos crimes contra a ordem tributária, o critério adotado foi o previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, que prevê o valor mínimo que a Fazenda Pública tem que observar para propositura da execução fiscal, qual seja, R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Assim,

o julgador ao analisar o caso concreto deverá verificar o valor do tributo ilidido, verificando se esse valor ultrapassa ou não aquele patamar.

Vale ressaltar que fora publicada a Portaria do Ministério da Fazenda nº 75, de 29/03/2012, que determina o não ajuizamento de execução fiscal pela Fazenda Pública de débitos cujo valor não ultrapasse a R\$ 20.000,00 (vinte e mil reais). Dessa forma, discute se essa portaria teve o condão de modificar o parâmetro para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Essa discussão é o objeto desse trabalho e será discutido no momento oportuno.

Por fim, importa anotar que a consequência do reconhecimento da aplicabilidade desse princípio no caso concreto, reside no fato de que o magistrado deixará de processar casos em que a conduta, embora formalmente típica, não revele ofensa real aos bens jurídicos tutelados, o que ocasionará na diminuição do número de processos perante o Poder Judiciário. A este respeito importa mencionar os dizeres de Abel Cornejo (apud GOMES, 2009, p. 47):

É o que permite não processar condutas socialmente irrelevantes, assegurando que não só a justiça esteja mais desafogada, ou bem menos assoberbada, senão permitindo também que fatos nímios não se transformem em uma sorte de estigma de autores. Do mesmo modo, abre a porta para uma revalorização do direito constitucional e contribui para que se imponham penas a fatos que merecem ser castigados por seu alto conteúdo criminal, facilitando a redução dos níveis de impunidade. Aplicando-se este princípio a fatos nímios se fortalece a função da Administração da Justiça, porquanto deixa de atender a fatos mínimos para cumprir seu verdadeiro papel. Não é um princípio de direito processual, senão de Direito penal.

Destarte, a aplicação de tal princípio implica na celeridade processual, pois o Estado deixará de se ater a condutas insignificantes, voltando a sua atenção a questões que realmente possuem relevância jurídica e, por conseguinte, irá contribuir para diminuição da morosidade processual que assola os nossos tribunais.

## 2 DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

### 2.1 NOÇÕES DE TRIBUTO

#### 2.1.1 Conceito

No exercício de sua atividade financeira o Estado pode obter receitas originárias e derivadas. As receitas originárias são aquelas decorrentes das atividades do Estado quando ele age como se particular fosse, despido de suas prerrogativas de direito público. Exemplificando, podemos citar, as receitas de aluguéis pela locação de bens públicos desafetados.

De outro lado, as receitas derivadas são obtidas através do poder de império do Estado, quando este agindo com prerrogativa de direito público, obriga o particular a contribuir, independentemente da sua vontade. A título de exemplo, citem-se os tributos.

Os tributos são a principal fonte de recursos do Estado. A sua definição legal encontra-se prevista no art. 3º, do Código Tributário Nacional - CTN, que diz que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Os tributos são prestações pecuniárias, uma vez que consiste em uma obrigação de dar dinheiro ao Estado. Isto significa que, em regra, esta obrigação não pode ter como objeto um serviço ou a entrega de um bem. No entanto, adverte-se que o art. 156, XI, do CTN, vem mitigando essa exigência, dado que prevê a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário.

A compulsoriedade decorre do poder de império do Estado e reside no fato de que o tributo é uma prestação imposta por meio de lei, isto é, independe da vontade das partes. Essa é a linha de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 49) que ensina que “concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária”. Dessa forma, a aquisição de um imóvel urbano impõe ao proprietário a obrigação de pagar o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana - IPTU todo ano, sendo irrelevante a sua vontade.

Já no que concerne a não constituição de sanção de ato ilícito, significa dizer que a cobrança do tributo não é uma punição, dado que as espécies tributárias não decorrem do cometimento de atos ilícitos pelos contribuintes. Dessa forma, não se pode confundir tributos

com as multas, que são receitas obtidas pelo Estado no exercício do *ius puniendi*. Assim, leciona Ricardo Lobo Torres (apud SABBAG, 2014, p. 440):

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquele deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao se definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação ‘que constitua sanção de ato ilícito’. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, § 1º.

Seguindo, temos que o tributo é uma prestação instituída por meio de lei, ou seja, o tributo somente pode ser criado mediante lei. Isto é uma decorrência do princípio da legalidade, que significa que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei”. Anota-se que não há exceção quanto à legalidade na instituição de tributos, no entanto, a própria Constituição prevê exceções no que tange a alteração de suas alíquotas, o que pode ser observado no seu art.150, I.

Por fim, a prestação somente pode ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Nesse diapasão, o magistério de Hugo de Brito Machado (2011, p. 125):

Dizendo o Código Tributário Nacional que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, a indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser precisa, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo mais.

Dessa forma, no exercício da atividade estatal de exigir tributos não há margem de discricionariedade por parte do administrador tributário, pois a sua atuação está totalmente vinculada ao que está estabelecido na lei. Destarte, uma vez ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, constituir o crédito tributário e, posteriormente, exigí-lo.

Logo, após a análise de todos esses aspectos dos tributos, pode-se concluir que os tributos são receitas que nascem de um ato lícito praticado pelo contribuinte, cuja imposição decorre da lei e vincula a atuação do administrador tributário, diante da ocorrência do fato gerador.

### 2.1.2 Espécies

A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional preveem que os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. No entanto, prevalece na doutrina que o sistema tributário brasileiro adotou a teoria pentapartite. Segundo essa teoria, o tributo é um gênero e é integrado por cinco espécies, a saber: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

De acordo com Aliomar Baleeiro (2013, p. 261), imposto:

[...] é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de direito público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Destarte, os impostos, previsto no art. 16, do CTN, são exações não vinculadas, isto é, independem de uma contraprestação do Estado, incidindo sobre a manifestação de riqueza do sujeito passivo. Ademais, são tributos de destinação não vinculada, pois as suas receitas não tem destino específico, servindo para o financiamento das atividades gerais do Estado.

De outro lado, as taxas, conforme o art. 77 do CTN, são tributos contraprestacionais, dado que exigem que o Estado preste uma atividade específica ao contribuinte, através do exercício do poder de polícia, prestando ou colocando à disposição do contribuinte, um serviço público específico e divisível. Assim, as receitas obtidas por esse tributo são para o custeio do serviço prestado ao contribuinte.

Já a contribuição de melhoria, de acordo com o art. 81 do CTN, trata-se de tributo que, também, depende de uma atuação do Estado. Difere-se da taxa, pois enquanto a taxa está ligada ao exercício do poder de polícia ou a um serviço público, a contribuição de melhoria decorre da realização de uma obra pública que implique, necessariamente, a valorização imobiliária. Nesse diapasão, a lição de Aliomar Baleeiro (2013, p. 886):

[...] ela não é a contraprestação de um serviço público incorpóreo, mas a recuperação do enriquecimento ganho por um proprietário em virtude de uma obra pública concreta no local da situação do prédio. Daí a justificação do tributo pelo princípio do enriquecimento sem causa, peculiar do Direito Privado.

De seu turno, o empréstimo compulsório, com previsão legal no art. 148, da CF, é um tributo de competência exclusiva da União, e que pode ser instituído nos seguintes casos: a) guerra externa ou sua iminência; b) calamidade pública que exija auxílio funeral federal

impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; c) conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Trata-se de um tributo que é cobrado coativamente, por meio de uma determinação legal, e diferentemente dos demais, os recursos arrecadados não são incorporados definitivamente ao patrimônio estatal. Outra característica desse tributo é a sua destinação vinculada, assim, os recursos provenientes de empréstimo compulsório, necessariamente, tem que ser destinados à despesa que fundamentou a sua instituição.

Por fim, a Constituição Federal enuncia no seu art. 149, as contribuições especiais, que são tributos que podem assumir a feição de imposto ou de taxas, mas que com esses tributos não se confundem pelo fato de serem tributos de destinação vinculada a uma determinada atividade estatal. Como espécies das contribuições especiais, temos: contribuições sociais, contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuições corporativas e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Portanto, pode-se definir a natureza de um tributo pelo fato gerador dessas exações, observando se tratam de tributos vinculados ou não vinculados. No entanto, no que tange aos tributos empréstimos compulsórios e contribuições especiais, o fato gerador não serve para determinar essas duas figuras tributárias, sendo necessário observar se possuem destinação vinculada, pois são considerados tributos finalísticos.

### **2.1.3 Função dos tributos**

Os tributos podem exercer três funções, quais sejam: fiscal, extrafiscal e parafiscal. A primeira função, a fiscal, consiste na arrecadação de receitas pelo Poder Público para o custeio das atividades desenvolvidas pelo Estado. Trata-se da principal função dos tributos e pode ser observada, principalmente, nos seguintes tributos: IR (Imposto de Renda), IPVA (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores) e IPTU (Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana).

Há tributos que apesar de exercerem a função fiscal, tem como função principal, a extrafiscal. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (2013, p. 873) ensina que:

Quando os tributos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou “puramente fiscal”, é sobrepujada pelas funções “extrafiscais”. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política ou diretriz.

A função extrafiscal tem por finalidade intervir no domínio econômico, seja incentivando ou desestimulando certas atividades. Assim, se o Estado quer estimular a venda dos produtos nacionais em detrimento dos produtos estrangeiros, ele aumenta as alíquotas do II (Imposto de Importação). Da mesma maneira, se ele quer instigar o consumo, disponibiliza mais crédito aos consumidores, através da redução das alíquotas do IOF sobre o crédito. Os principais tributos extrafiscais são: II (Imposto de Importação), IE (Imposto de Exportação), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro) e a CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico).

Por fim, temos a função parafiscal. Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 232) define parafiscalidade como “fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares”.

Destarte, a função parafiscal, nos termos § 3º, do art. 7, do CTN, caracteriza-se por ser uma função exercida por um ente federativo diverso daquele que instituiu o tributo. Nesse caso, o sujeito ativo, não detém a competência tributária, mas tem a atribuição de arrecadar e fiscalizar o tributo. Como exemplo dessa função, podemos citar as contribuições arrecadas e fiscalizadas pelo SESI, SENAI, SESC, Conselho Regional de Medicina - CRM.

Portanto, a prática de atos ilegítimos que impedem a tributação, atinge, principalmente, a função primordial dos tributos que é a arrecadação de receitas aos cofres públicos, e por conseguinte, implica na impossibilidade do Estado suprir algumas necessidades da sociedade. No que tange à função extrafiscal, impede que o Estado diminua as desigualdades sociais e regionais. Já em relação à parafiscalidade, dificulta o desenvolvimento de certas atividades sociais que são prestadas por entidades privadas.

## 2.2 ASPECTOS GERAIS DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Primeiramente, cabe ressaltar que Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário são expressões jurídicas diferentes. O Direito Penal Tributário é o que estuda as condutas previstas em lei que ofendam o regular exercício da política tributária de um Estado. Essas condutas não são meras infrações tributárias, mas condutas que causem relevante reprovação social, como por exemplo, a conduta do contribuinte que emprega algum tipo de fraude para não pagar determinado tributo.

De seu turno, leciona Kiyoshi Harada (2015, p. 90), que o Direito Tributário Penal:

[...] abarca todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, vale dizer alcança todas as condutas comissivas ou omissivas que por afrontosas às normas tributárias de natureza substantiva ou formal, ensejam sanções de natureza administrativa.

Dessa forma, o Direito Tributário Penal refere-se a condutas que decorrem do descumprimento das normas estabelecidas na legislação tributária, isto é, são infrações administrativas que, normalmente, são apenadas com a aplicação de uma pena de multa, execução fiscal. Exemplificando, podemos citar a conduta do contribuinte que deixa de declarar o imposto de renda dentro do prazo.

Edmar Oliveira Andrade Filho (2007, p. 35) ao diferenciar Direito Tributário Penal de Direito Penal Tributário, aduz que:

O principal traço deste tipo de sanção está em que a penalidade pode ser aplicada independentemente de ficar comprovada a culpabilidade do sujeito passivo, bastando, para isso, que a lei tributária assim determine. Em outras palavras o pressuposto da aplicação da penalidade é a contrariedade ao que estatui a legislação tributária, sem se perquirir acerca da ocorrência de qualquer das formas de culpabilidade, presentes no Direito Penal Comum.

Desta maneira, enquanto no Direito Penal Tributário a responsabilidade é subjetiva, dependendo que o agente aja com culpa ou dolo. No Direito Tributário Penal, é objetiva, isto é, independe da presença de culpa ou dolo.

Assim, o presente capítulo pretende estudar o Direito Penal Tributário que disciplina acerca dos crimes contra a ordem tributária, também conhecidos como crimes de colarinho branco ou crimes de gabinete, os quais se encontram previstos na Lei nº 8.137/90 (Lei que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências) e no Código Penal.

Nos crimes contra a ordem tributária, o bem jurídico tutelado é a ordem tributária. Hugo de Brito Machado (2010, p. 326), define ordem tributária como:

[...] complexo de normas jurídicas concernentes ao exercício do poder de tributar. Salvo quando seguida de qualificativo específico, designa todo o complexo de normas concernentes ao exercício do poder de tributar todo o País. Assim, os crimes contra a ordem tributária são crimes praticados em detrimento da eficácia dessas normas.

Com efeito, busca-se tutelar a atividade administrativa do Estado que consiste na instituição, arrecadação e fiscalização de tributos para o custeio e o financiamento das

atividades institucionais do Estado e das prestações sociais. Destarte, diante da sua inegável importância para a coletividade, trata-se de um bem jurídico de caráter supraindividual.

Os crimes de colarinho branco, sob o aspecto subjetivo, normalmente são crimes praticados por particulares, os chamados altos executivos, que são pessoas com boa situação econômica e social, e dotadas de conhecimentos acerca do mundo dos negócios. Ressalte-se que não é possível a punição da pessoa jurídica por crime contra a ordem tributária, pois a única hipótese de responsabilidade penal da pessoa jurídica é pela prática de crime contra o meio ambiente, conforme o disposto no art. 225, § 3º, da Constituição Federal.

Normalmente, esses crimes são praticados por meio de uma pessoa jurídica, o que de certa forma gera uma grande dificuldade para determinar a responsabilidade penal dos envolvidos, devido a complexa divisão de tarefas entre os diversos órgãos corporativos. Todavia, adverte-se que no caso de sociedades empresariais, a mera condição de sócio não é suficiente para caracterizar a responsabilidade do agente, sendo imprescindível a individualização da conduta do mesmo no fato criminoso para comprovar se ele efetivamente concorreu para a prática da infração penal, sob pena de responsabilidade objetiva.

Quanto ao elemento subjetivo, o Código Penal, no seu art. 18, parágrafo único, dispõe que “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”. Dessa forma, os crimes de colarinho branco são punidos, somente, na modalidade dolosa, dado que não há previsão legal de punibilidade culposa para esses crimes. Essa é uma das características que servem para diferir os crimes tributários das infrações administrativas, uma vez que nessa a intenção do agente é irrelevante. Nesse sentido, adverte Paulo José da Costa Jr. (apud BITENCOURT, 2013, p. 30):

[...] se nas infrações a responsabilidade é objetiva, pois independe da intenção do agente nos estritos termos do art.136 do Código Tributário Nacional, o que torna irrelevante a prospecção do elemento subjetivo, o delito fiscal não se configura sem a demonstração da conduta dolosa. Ou seja, sem dolo não há infração penal tributária.

Uma das características dos crimes contra a ordem tributária é a exigência do lançamento tributário definitivo nos crimes materiais. Ou seja, nos crimes tributários é necessário o encerramento do processo administrativo-fiscal e, por conseguinte, a constituição do crédito tributário, para que o Estado possa propor a ação penal. Sobre essa questão, Hugo de Brito Machado (apud BITENCOURT, 2013, p. 39), assim, se manifesta:

[...] a exigência de prévio exaurimento da via administrativa, para que validamente possa ser proposta a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, é indiscutivelmente uma forma de fazer efetivas as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, indubitável como é o direito do contribuinte ao regular e prévio procedimento administrativo de acerto.

Há alguns que entendem que isso fere a autonomia das instâncias, pois impede o desencadeamento da jurisdição penal antes da manifestação da autoridade administrativa. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, no HC 81.611-8 DF, reconheceu que a decisão definitiva no processo administrativo fiscal, comprovando a efetiva supressão ou redução do tributo, constitui condição objetiva de punibilidade e justa causa para ação penal em relação aos crimes tipificados no art.1 da Lei nº 8.137/90. Esse entendimento ficou consolidado na Súmula Vinculante nº 24<sup>1</sup> do STF, todavia, observa-se que essa súmula restringiu a sua aplicação aos crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90.

Posteriormente, a Lei nº 12.350/10 e a Lei nº 12.282/11 alterou a redação da Lei nº 9.430/96, positivando o entendimento do STF e ampliando o seu alcance a outros crimes contra a ordem tributária, passando a dispor o art. 83, da Lei nº 9.430/96, que:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Dessa forma, resta sedimentado que o lançamento definitivo do tributo constitui questão prejudicial à instauração do processo penal.

Por fim, outras peculiaridades dos crimes de gabinete, é a extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida tributária e a suspensão da pretensão punitiva do Estado pelo parcelamento da dívida. Trata-se de institutos da política-criminal que visam forçar o contribuinte inadimplente a efetuar o pagamento do tributo e, conseqüentemente, possibilita a arrecadação de ingresso de fontes pelo Estado.

A extinção de punibilidade pelo pagamento do débito tributário está prevista em vários diplomas legais, dentre eles podemos citar o art. 34, da Lei nº 9.249/95 e o § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/03, in verbis:

---

<sup>1</sup> Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Da análise dos dispositivos acima, depreende-se que a Lei nº 9.249/95 abrange todos os crimes contra a ordem tributária, ao passo que a outra lei restringe-se aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Código Penal. Sendo assim, a Lei nº 9.249/95 é mais abrangente nesse aspecto, possibilitando a responsabilidade do funcionário público, nos termos do art. 3º, da Lei nº 8.137/90. Já no que concerne ao momento em que o pagamento deve ser efetuado, a Lei nº 9.249/95, estabelece que o mesmo de ser feito antes do recebimento da denúncia. Entretanto, a Lei nº 10.684/03, não fixa nenhum prazo. Desse modo, nesse outro aspecto essa lei é mais benéfica, assim, entende-se que o pagamento para extinguir a punibilidade pode ser feito a qualquer momento.

A outra forma de regularização do débito fiscal, dá-se por meio do parcelamento da dívida tributária, que constitui causa de suspensão da pretensão punitiva do Estado. O parcelamento foi instituído pela Lei nº 9.964/00, que criou o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Posteriormente, foi editada a Lei nº 10.684/03, que prevê novo regime de parcelamento - REFIS II e difere da primeira, pois essa não limitou o parcelamento ao recebimento da denúncia criminal. E, recentemente, foi instituída uma nova possibilidade de parcelamento, através da Lei nº 11.941/09, que é mais abrangente que as leis anteriores e, também, não limita os efeitos penais do parcelamento ao recebimento da denúncia, senão vejamos:

Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial - PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional - PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de

2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

[...]

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Contudo, pode-se observar que apesar da gravidade dos crimes de colarinho branco, o Estado propicia várias formas para que o contribuinte regularize a sua situação com a Fazenda Pública, o que de certa forma beneficia ambos os lados, pois o contribuinte regulariza a sua situação fiscal e o Estado satisfaz a sua pretensão arrecadadora.

## **2.2.1 Dos Crimes contra a Ordem Tributária previstos na Lei nº 8.137/90**

### **2.2.1.1 Artigo 1º da Lei n. 8.137/90**

As condutas suprimir e reduzir são os núcleos do tipo penal previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. São condutas incriminadoras que são classificadas como crimes materiais, visto que exigem a efetiva supressão ou redução do valor devido ao fisco para que ocorra a consumação do crime.

Dispõe o art.1º da Lei nº 8.137/90, in verbis:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor

complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

A princípio, ressalte-se que a referência no texto legal à contribuição social pelo legislador, foi equivocada, uma vez que adotamos a teoria pentapartite, segundo a qual tributo é gênero do qual são espécies os impostos, as taxas, as contribuições especiais, as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios. Dessa forma, a menção, apenas, a tributo seria suficiente.

Outra impropriedade técnica do legislador que podemos observar, é o uso do termo tributo. Nesse sentido, entende Juary Silva (apud MACHADO, 2011, p. 339):

[...] reparo à equivocidade da figura descrita na lei, uma vez que não se cuida de “suprimir ou reduzir tributo”, porém de não pagá-lo no quantum legalmente exigível, o que é coisa diversa; a supressão ou a redução de tributo compete ao Legislativo, não podendo efetuar-lo o particular, por definição.

Dessa forma, não é oportuno o uso da expressão tributo, dado que esse não pode ser suprimido ou ter sua alíquota reduzida pelo particular, e sim pelo legislador. Assim, teria sido mais apropriado falar na supressão ou redução do crédito tributário.

Cesar Roberto Bitencourt (2014, p. 67), define as condutas tipificadas nesse dispositivo:

As ações relevantes caracterizadoras dos crimes descritos no art.1º da Lei n. 8.137/90 consistem na supressão ou redução do tributo, bem como de obrigação acessória, mediante as formas ou modos elencados nos respectivos incisos. Suprimir significa eliminar, abolir, acabar, extinguir, ou impedir que o tributo ou obrigação acessória apareça ou configure no sistema tributário nacional; reduzir, por sua vez, significa diminuir, abater, restringi-lo. Ambos os comportamentos – suprimir ou restringir- têm como objeto material tributo ou contribuição social e quaisquer acessórios correspondentes. A supressão de tributo refere-se, assim, à sua evasão total, enquanto a redução significa diminuí-lo, isto é, não recolher o que devia ter pago ao erário público.

Os incisos previstos no artigo 1º tratam-se das formas ou modo de execução como se dá a supressão ou redução, isto é, são condutas-meio que complementam os verbos nucleares do tipo penal. No inciso 1º, a supressão ou redução ocorre pela omissão de informação ou prestação de informação falsa.

Esse inciso prevê duas formas de supressão e redução do tributo, quais sejam: a omissão de informação ou prestação de informação falsa.

A primeira cuida-se de uma conduta omissiva, em que o agente não fornece informações imprescindíveis à configuração do fato gerador da obrigação tributária.

Conforme anteriormente exposto, no crime omissivo o sujeito não faz um dever que lhe é juridicamente imposto. Assim, “a expressão omitir informações, no contexto da lei, há de ser entendida em termos. Não se refere a quaisquer informações, mas somente aquelas informações cuja omissão seja capaz de ensejar a supressão, ou a redução do tributo” (MACHADO, 2011, p. 344)

A segunda, refere-se a uma conduta comissiva, na qual o agente que tem o dever de prestar informação às autoridades fazendárias, declara informações inverídicas que não correspondem com a realidade dos fatos. “A informação falsa, enfim, deve recair sobre fato juridicamente, ou seja, é necessário que a informação falsa constitua elemento substancial da obrigação tributária, alterando seus efeitos jurídicos, gerando ou podendo gerar lesão ou prejuízo ao erário” (BITECOURT, 2014, p. 76). Caso contrário, “a prestação de informação falsa, sem implicar a redução ou supressão do tributo, configura em tese crime de falsidade ideológica previsto no art. 299 do Código Penal” (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 221).

Como exemplo de conduta que pode ser enquadrada nesse inciso, podemos citar o contribuinte que presta declaração falsa sobre seus rendimentos, dependentes ou despesas dedutíveis ao fazer a declaração anual do imposto de renda.

O inciso II é um desdobramento do inciso anterior. A peculiaridade reside no fato de que a inserção de informações inexatas ou a omissão dessas informações serão feitas em documentos ou livros exigidos pela lei fiscal.

Na primeira parte desse inciso prevê a falsidade de ação e de omissão com o intuito de fraudar a fiscalização tributária para que ela não tenha ciência do fato gerador. Na primeira, a fraude ocorre por meio da inserção de elementos inexatos. Acerca da inexatidão, a lição de Lovatto (2003, p. 101):

A inexatidão decorre da não-correspondência do lançamento nos livros com o documento: há um documento, verdadeiro, cujo teor, ao ser lançado nos livros fiscais ou, antes, ao ser nele consignado, é alterado para reduzir ou suprimir o tributo devido. Exemplo típico e comum é o lançamento das notas fiscais no livro de registro de saída de mercadoria com valores inferiores aos valores constantes na nota fiscal ou o lançamento de várias notas ao mesmo tempo, sendo que o valor lançado é inferior à soma delas.

Já na segunda parte, a falsidade ocorre pela não declaração de dados relevantes, a que o sujeito estava legalmente obrigado a declarar em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Ilustrando, cite-se o exemplo de Lovatto (2003, p. 103):

A fraude, mais comum, nesta forma, é o da omissão do registro de entrada de mercadorias e conseqüentemente omissão do registro de saída de mercadoria. O comerciante compra, não registrando a operação com o fim específico de não dever/pagar o tributo, fraudando a fiscalização, porquanto a omissão no registro de entrada torna, quando já ocorreu a saída da mercadoria, difícil a descoberta, por parte do agente de fiscalização, da omissão do registro de saída daquela mercadoria.

Seguindo temos o terceiro inciso. As ações previstas nesse inciso são falsificar e alterar documento relativo à operação tributável. Na falsificação será formado um documento falso, similar ao verdadeiro, mas que não corresponda ao verdadeiro. Por sua vez, a alteração significa modificar parte de um documento verdadeiro, seja inserindo ou omitindo elementos, tornando-o diverso do original.

O tipo penal enumera os objetos sobre quais recaem o comportamento criminoso, a saber: nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. No entanto, conforme se depreende da expressão “ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”, conclui-se que essa enumeração é, apenas, exemplificativa.

No inciso quarto, o legislador procurou incriminar a conduta praticada pelo sonegador de valores ao fisco, bem como de condutas que contribuirão para essa sonegação. As condutas são elaborar, distribuir, fornecer, emitir e utilizar documento falso.

Bitencourt (2013, p. 84), assim, descreve as formas de execução desse inciso:

Os verbos elaborar e emitir referem-se à própria ação falsificadora na contrafação do documento falso ou inexato que é colocado em circulação; enquanto distribuir e fornecer referem-se às formas de colocar em circulação o documento falso ou inexato produzido, normalmente realizado através da compra e venda de notas fiscais. Por último, utilizar é a relação realizada pelo contribuinte que emprega o documento falso ou inexato para reduzir ou ilidir o pagamento do tributo devido.

Destarte, o legislador incrimina condutas relacionadas à falsificação de documentos e a sua utilização. É um tipo penal misto alternativo, em que praticada uma ou mais condutas pelo agente para a redução ou supressão do tributo, ele só responde por um crime.

Por fim, o inciso quinto tem por finalidade punir condutas que visam induzir a Administração Pública a erro. Ele prevê duas condutas omissivas, consistentes na recusa de entrega ou não no fornecimento de nota fiscal ou documento equivalente prevista na legislação tributária como obrigação de fazer referente à venda de mercadoria ou prestação de serviço. Essas condutas buscam omitir a existência do fato gerador e, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária.

Ressalte-se que a simples exposição de mercadoria sem a nota fiscal não caracteriza o crime previsto nesse inciso, sendo necessário que ocorra efetivamente a supressão ou redução do tributo. Assim, entendeu o Superior Tribunal de Justiça no HC: 174120 DF.

Adverte Juary Silva (apud BITENCOURT, 2011, p. 87) que “a atitude do freguês ou consumidor não tem relevo quanto à configuração do tipo, mesmo quando aquele de expresso manifeste a vontade de não ser fornecida a nota, já que não é lícito dispensar a prática de ato exigido por lei”.

Ademais, o inciso V, também, prevê uma conduta comissiva, na qual o agente entrega nota fiscal ou documento equivalente em desacordo com a legislação tributária. Nesse caso, o agente busca omitir o nascimento da obrigação tributária ou influenciar na constituição correta do crédito tributário. Como exemplo, podemos citar o fornecimento de recibo na venda de mercadoria, quando na verdade deveria ser fornecido a nota fiscal que corresponde ao documento exigido pela legislação.

#### 2.2.1.2 Artigo 2º da Lei nº 8.137/90

Os crimes previstos nesse artigo são crimes formais, isto é, independem da efetiva supressão ou redução do tributo para a sua consumação, bastando, apenas, a prática de alguma conduta prevista no tipo penal. Dessa forma, ao contrário do que diz o caput desse dispositivo os crimes previstos nesse artigo são distintos do artigo 1º, uma vez que este prevê crimes materiais.

Enuncia o art. 2º da Lei nº 8.137/90, in verbis:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:  
 I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;  
 II - 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;  
 III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;  
 IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;  
 V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.  
 Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

As condutas tipificadas no primeiro inciso são: fazer afirmação falsa sobre rendas, bens ou fatos; omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos; ou empregar outra fraude. A primeira consiste na prestação de informações falsas que não correspondem com a realidade. Já a segunda, caracteriza-se pela omissão de informações pelo agente que tem o dever legal de prestar informações às autoridades fazendárias. Por fim, o legislador prevê a hipótese genérica do agente praticar qualquer outro meio fraudulento que seja idôneo para enganar a administração tributária, pois seria impossível o mesmo identificar e especificar todas as hipóteses de fraude à Fazenda Pública.

Da análise desse dispositivo, observa-se que essa infração é muito parecida com a descrita no art.1º, inciso I. O que difere as duas é que, esta é crime de resultado, exigindo a supressão ou redução do tributo para que ocorra a consumação. Enquanto, aquela consuma-se, apenas, com a prática de uma das condutas descritas no tipo penal.

Essas três condutas previstas nesse inciso tem um dolo específico, qual seja, evitar o pagamento integral ou parcial do tributo. Assim, ausente essa finalidade, caracteriza-se o crime de falsidade previsto no Código Penal.

O crime previsto no segundo inciso, consiste na conduta omissiva de não recolher ao fisco, no prazo legal, o valor do tributo descontado e cobrado de terceiro. É um crime que é praticado pelo contribuinte ou pelo responsável tributário, ou seja, é um crime próprio. Como exemplo de configuração desse delito, podemos citar, a empresa que desconta na folha de pagamento dos seus funcionários o valor do imposto de renda para repassá-lo ao fisco, mas, não o repassa.

Importa ressaltar que o crime em comento não se confunde com a apropriação indébita previdenciária, prevista no art.168-A do Código Penal. Este tem sua aplicabilidade restrita à contribuição previdenciária, enquanto, aquele é aplicado a qualquer outro tributo.

Ressalte-se, ainda, que a dificuldade financeira do contribuinte ou do responsável tributário vem sendo admitida pela jurisprudência dos nossos tribunais como excludente supralegal de culpabilidade, com fundamento na inexigibilidade de conduta diversa. Dessa forma, a empresa que deixa de recolher o tributo com a finalidade de pagar os empregados e, conseqüentemente, evitar o seu fechamento, pode ser beneficiada por esse instituto do direito penal.

O terceiro inciso da Lei nº 8.137/90, tem por objetivo garantir que os incentivos fiscais concedidos pelo Estado cumpram a sua finalidade e, que não sejam desviados. Conforme o disposto no art.151, I da Constituição Federal, podem ser concedido incentivos

fiscais com o objetivo de promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Nesse sentido, Bitencourt (2013, p. 113), sustenta:

O tipo penal do Inciso III incrimina o comportamento de quem embaraça e entorpece o sistema de concessão de incentivos fiscais, exigindo vantagem econômica em prejuízo da transparência e lisura do procedimento, e frustrando os objetivos do Estado, constitucionalmente estabelecidos na instituição e concessão de benefícios fiscais.

São três as condutas descritas nesse inciso: exigir, pagar ou receber. A primeira conduta, trata-se da imposição de uma obrigação. Já as condutas pagar ou receber são condutas voluntárias que independem de ter havido qualquer exigência.

Seguindo, temos o quarto inciso, que, também, trata da má aplicação do incentivo fiscal, e prevê uma conduta omissiva e outra comissiva. A modalidade omissiva consiste na não aplicação do recurso financeiro correspondente ao benefício fiscal, deixando de empregá-lo para a finalidade pela qual foi instituído. Já a modalidade comissiva, o agente aplica o incentivo fiscal, todavia, em desacordo com o estabelecido na sua concessão.

Para ilustrar, a lição de Bitencourt (2013, p. 117):

A título meramente exemplificativo podemos nos referir aos incentivos fiscais criados pela lei n.11.096/2005, que institui o Programa de Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior e dá outras providências. Por meio dessa lei federal, as Instituições de Ensino Superior (IES) com fins lucrativos que aderirem ao PROUNI terão a isenção dos seguintes impostos e contribuições, no período de vigência do termo de adesão ao programa: a) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; COFINS – Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social; d) Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS. Em troca do benefício da isenção do IES deverão oferecer um determinado número de bolsas de estudo, parciais ou integrais, conforme o estipulado no termo de adesão ao PROUNI. Outro exemplo é o regime especial de incentivos para o desenvolvimento de infraestrutura da indústria petrolífera nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste – REPENEC- instituído pela Lei n.12.249/2010.

Desta feita, na concessão do benefício fiscal, o contribuinte assume alguns compromissos e o descumprimento deste, caracteriza o crime em apreço.

E finalmente, o inciso quinto, que tem por finalidade incriminar condutas que se utilizam de programa informático para alterar ou ocultar informações importantes destinadas ao fisco, permitindo a existência de dois programas de controle contábil. Nesse sentido, lecionam Harada; Musumecci Filho; Polido (2015, p. 90):

Em ambas as hipóteses, o objetivo é frear o desenvolvimento da contabilidade paralela que permita ao contribuinte burlar a realidade dos fatos, mediante supressão

do fluxo de recursos financeiros e com isso lograr a supressão ou redução tributária. Essas condutas tipificadas servem para combater aquilo que já se tornou conhecido como “caixa dois”, onde está registrada a real situação patrimonial e financeira de empresa com todas as entradas e saídas de dinheiro, diferentemente da registrada na contabilidade digital oficial a ser apresentada à Fazenda Pública competente.

Esse inciso compõe-se de dois núcleos: utilizar e divulgar. “O verbo utilizar significa aqui empregar, fazer uso do referido programa, e divulgar é o mesmo que difundir, propagar, promover, fazer conhecer” (BITENCOURT, 2015, p. 121).

Na modalidade divulgar, o crime pode ser praticado por qualquer pessoa, sendo, assim, classificado como crime comum. Já na modalidade utilizar, é considerado como crime próprio ou especial, pois somente pode ser utilizado por alguém que tenha um vínculo obrigacional com o fisco.

Contudo, o crime previsto nesse tipo penal, bem como as suas formas ou meios de execução buscam tutelar não só a atividade arrecadatória do Estado, mas também, a boa gestão dos recursos públicos.

## **2.2.2 Dos Crimes contra a Ordem Tributária previstos no Código Penal**

### **2.2.2.1 Apropriação Indébita Previdenciária**

O crime de apropriação indébita previdenciária tutela a seguridade social, que segundo o art. 194 da Constituição Federal, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

A seguridade social é composta pela saúde, pela previdência social e pela assistência social. E as contribuições previdenciárias, uma das espécies de contribuições sociais, é o recurso utilizado para o custeio da previdência social.

Esse crime foi inserido no Código Penal pela Lei nº 9.983/00 e está previsto no seu art. 168-A, in verbis:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:  
 Pena – reclusão, de dois a cinco anos, e multa.  
 § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:  
 I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

- II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;
  - III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.
- (...)

Assim, esse tipo penal incrimina a conduta omissiva do agente que arrecada as contribuições previdenciárias dos contribuintes e deixa de repassá-las ao fisco, dentro do prazo legal ou convencional.

Assim, leciona Greco (2009, p. 218):

Deixar de repassar deve ser entendido no sentido de não levar a efeito o recolhimento aos cofres da previdência social as contribuições previamente recolhidas dos contribuintes. Isso significa que, embora tendo efetuado os descontos pertinentes aos valores cabidos à previdência social, o agente não o repassa, não os recolhe em benefício de quem de direito, isto é, a previdência social [...].

O crime em comento é considerado um crime próprio, uma vez que deve ser praticado por aquele que tem o dever legal de repassar as contribuições recolhidas do contribuinte à Previdência Social.

Já no que concerne a sua consumação, prevalece o entendimento de que trata-se de um crime formal, isto é, consuma-se no momento em que ultrapassado o prazo legal ou convencional o agente tenha deixado de repassar as contribuições, independentemente da ocorrência de lesão aos cofres públicos.

#### 2.2.2.2 Descaminho

O art. 334 do Código Penal prevê o crime de contrabando e descaminho, esses crimes visam tutelar a Administração Pública, mas o que interessa no presente trabalho é o descaminho, delito que busca incriminar condutas que causam dano ao erário, em decorrência do prejuízo na arrecadação dos tributos.

Os crimes de contrabando e descaminho estão descritos nos seguintes termos do dispositivo acima supracitado:

Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:  
Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.  
§ 1º - Incorre na mesma pena quem:  
[...]

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;

[...]

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.

Conforme a lição de Masson (2014, p. 617), contrabando é a “importação ou exportação de mercadorias cuja entrada no País ou saída dele é absoluta ou relativamente proibida”. De seu turno, o descaminho é a “simples introdução em território nacional de mercadoria estrangeira sem pagamento dos direitos alfandegários, independentemente de qualquer prática artilosa visando iludir a fiscalização” (BITENCOURT, 2012, p. 308).

Dessa forma, enquanto o contrabando está relacionado à entrada e saída de mercadoria não permitida pela lei, o descaminho refere-se a conduta do agente que impede a arrecadação tributária ao introduzir mercadoria estrangeira permitida em nosso país, sem pagamento de tributos.

O descaminho é um crime comum, pois pode ser praticado por qualquer pessoa, desde que não possua o dever legal de impedi-lo. Somente é punido a título de dolo, assim, aquele que faz mera omissão na declaração ao fisco da quantidade da mercadoria, sem o intuito de enganá-lo, não pratica o crime, mas sim, mero ilícito tributário.

No que tange a consumação, o descaminho é um crime material, dado que a sua consumação se dá com a liberação da mercadoria pela alfândega, sem o pagamento do tributo devido.

### 2.2.2.3 Sonegação Previdenciária

Da mesma forma que o crime da apropriação indébita previdenciária, esse crime foi inserido pela Lei nº 9.983/00 e tem como finalidade específica a tutela da seguridade social. Destarte, os tipos penais incriminados nesse dispositivo são condutas que buscam suprimir e/ou reduzir as contribuições previdenciárias.

O crime de sonegação previdenciária está previsto no art. 337 – A do Código Penal, e tem a seguinte redação:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário,

trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;  
II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;  
III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:  
Pena – reclusão, de dois a cinco anos, e multa.  
[...]

Cleber Masson (2014, p. 635), assim, conceitua os núcleos verbais desse tipo: “Suprimir, que tem os sentido de ocultar, dissimular a ocorrência do fato gerador ou extinguir a obrigação tributária; e reduzir, que expressa o ato de diminuir, tornar menos oneroso o tributo a ser recolhido”

O crime, também, é considerado próprio dado que é praticado por quem tem o dever legal de repassar as contribuições recolhidas do contribuinte à Previdência Social. Diferentemente da apropriação indébita previdenciária é considerado crime material, exigindo, assim, a efetiva supressão ou redução para que ocorra a sua consumação.

As formas como se dá essa supressão e/ou redução, estão disciplinadas nos incisos I, II e III. No primeiro inciso incrimina a conduta omissiva do agente que não inclui na folha de pagamento ou outro documento, segurado empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe preste serviço, com o objetivo de suprimir ou reduzir a contribuição previdenciária. Essa conduta está em desacordo com o disposto nos incisos I e IV do Decreto 3.048/1999, Regulamento da Previdência Social, que diz que a folha de pagamento da remuneração dos segurados, assim como a informação quanto aos fatos geradores de contribuição previdenciária são obrigações impostas às empresas ou entidades equiparadas.

Já no segundo inciso, a sonegação decorre da omissão no lançamento mensal das quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços, nos títulos próprios da contabilidade da empresa.

De seu turno, no inciso III o tipo penal prevê a conduta do agente que deixa de informar ao órgão arrecadador as receitas, lucros ou remunerações pagas ou creditadas, assim como outros fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Por fim, os crimes de apropriação indébita previdenciária, descaminho e sonegação previdenciária, apesar de estarem previstos no Código Penal, tal localização não desnatura a tipificação de crimes contra a ordem tributária, em virtude de ambos os delitos implicarem na redução da atividade arrecadatória de tributos pela Fazenda Pública.

### **3 O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 LEI Nº 10.522/2002 E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA**

O princípio da insignificância, como exposto anteriormente, trata-se de um instituto que não tem previsão legal, sendo, apenas, uma construção doutrinária e jurisprudencial.

Dessa forma, diante da ausência de lei nacional dispendo sobre esse instituto e, conseqüentemente, de um critério estabelecido para a sua aplicabilidade nos crimes contra a ordem tributária, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.112.748/TO, consolidou o entendimento de que seria adotado o mesmo parâmetro para o ajuizamento ou arquivamento da execução fiscal, senão vejamos:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 105, III, A E C DA CF/88. PENAL. ART. 334, § 1º, ALÍNEAS C E D, DO CÓDIGO PENAL. DESCAMINHO. TIPICIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. I - Segundo jurisprudência firmada no âmbito do Pretório Excelso - 1ª e 2ª Turmas - incide o princípio da insignificância aos débitos tributários que não ultrapassem o limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/02. II - Muito embora esta não seja a orientação majoritária desta Corte (vide EREsp 966077/GO, 3ª Seção, Rel. Min. Laurita Vaz, DJe de 20/08/2009), mas em prol da otimização do sistema, e buscando evitar uma sucessiva interposição de recursos ao c. Supremo Tribunal Federal, em sintonia com os objetivos da Lei nº 11.672/08, é de ser seguido, na matéria, o escólio jurisprudencial da Suprema Corte. Recurso especial desprovido. (STJ – Resp 1.112.748/TO 2009/0056632-6, 3ª Seção, rel. Min. Felix Fischer, Data de Julgamento 09/09/2009, DJe 13/10/2009)

Assim, a Lei nº 10.522/2002, que trata sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, enuncia em seu art. 20, in verbis:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).  
§ 1º Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapasarem os limites indicados.  
§ 2º Serão extintas, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, as execuções que versem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais).  
§ 3º O disposto neste artigo não se aplica às execuções relativas à contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

§ 4º No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para os fins de que trata o limite indicado no **caput** deste artigo, será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas.

Da leitura do dispositivo acima, a Lei nº 10.522/2002 prevê que na hipótese dos débitos inscritos em dívida ativa forem igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), será determinado o arquivamento da execução fiscal sem baixa na distribuição, impedindo, assim, o prosseguimento do feito até que seja superado o piso estabelecido.

De maneira análoga nos crimes contra a ordem tributária, o juiz ao analisar o caso concreto deverá observar qual o valor do tributo suprimido ou reduzido, e verificar se o mesmo supera ou não o teto disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/02. Com efeito, caso o tributo seja igual ou inferior a esse valor, será aplicado o princípio da insignificância e, conseqüentemente, a ação penal será extinta.

Nesse contexto, vale anotar que o valor do tributo a ser considerado para aplicação do princípio bagatelar é aquele no momento da consumação do crime, isto é, da constituição definitiva do crédito tributário, não podendo ser incluídos eventuais multas e juros. Nesse sentido, adverte a Ministra Maria Thereza de Assis Moura:

É que juros é mera remuneração do capital decorrente da mora no pagamento do tributo. E multa, de seu lado, é penalidade administrativa aplicada em virtude do não cumprimento da obrigação tributária no prazo e modo previstos em lei e não incide no caso de denúncia espontânea, ou seja, de pagamento anterior à medida fiscalizatória.

Ademais, o crime contra a ordem tributária consiste em suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social mediante fraude, e não em postergar o pagamento de tributo para além do prazo, e se consuma na data da constituição definitiva do crédito tributário, nos termos da Súmula Vinculante nº 24/STF, e não no momento da inscrição desse crédito na dívida ativa, quando é acrescido dos consectários legais.

Assim, a consideração, na esfera criminal, dos juros e da multa em acréscimo ao valor do tributo sonegado, para além de extrapolar o âmbito do tipo penal implicaria em punição em cascata, ou seja, na aplicação da reprimenda penal sobre a punição administrativa anteriormente aplicada, o que não se confunde com a admitida dupla punição pelo mesmo fato em esferas diversas, dada a autonomia entre elas.

(STJ - REsp: 1306425 RS 2012/0048970-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 10/06/2014, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/07/2014)

Ressalte-se, ainda, que da leitura do dispositivo da Lei nº 10.522/2002, infere-se que tal dispositivo engloba, apenas, os créditos inscritos em dívida ativa pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ou seja, da União. Destarte, da mesma forma, esse parâmetro somente é aplicado quando o tributo sonegado for federal. Nesse sentido, entendeu o STJ no julgado abaixo:

SONEGAÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO DE COMPETÊNCIA ESTADUAL. ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA. INAPLICABILIDADE DO PATAMAR DISPOSTO NO ARTIGO 20 DA LEI N. 10.522/02. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO.

1. Não obstante esta Corte Superior de Justiça tenha entendimento pacificado no sentido de aplicar o princípio da insignificância aos crimes contra a ordem tributária nos quais o valor da exação suprimido ou reduzido não ultrapasse a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), é certo que a referida construção jurisprudencial encontra arrimo no disposto no artigo 20 da Lei n. 10.522/02, que trata do Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais.

2. O fato da União, por razões políticas ou administrativas, optar por autorizar o pedido de arquivamento das execuções fiscais que não ultrapassam o referido patamar não permite, por si só, que a mesma liberalidade seja estendida aos demais entes federados, o que somente poderia ocorrer caso estes também legislassem no mesmo sentido, tendo em vista que são dotados de autonomia.

3. Dentre os critérios elencados pela jurisprudência dominante para a incidência do princípio da insignificância encontra-se a inexpressividade da lesão jurídica ocasionada pela conduta, parâmetro que pode variar a depender do sujeito passivo do crime.

4. Não havendo nos autos nenhuma comprovação de que o Estado de São Paulo tenha editado lei semelhante àquela que, com relação aos tributos de competência da União, deu origem ao entendimento jurisprudencial que se pretende ver aplicado ao caso em tela, afasta-se a alegada atipicidade material da conduta.

(STJ - HC 180993/SP, 5ª T., rel. Min. Jorge Mussi, DJe 19/12/2011, internet em 2015)

Todavia, importa anotar que alguns doutrinadores defendem que como se trata de uma analogia em bonam partem, que é permitida pelo Direito Penal, outro ente federativo poderia adotar o mesmo vetor. Nesse diapasão, importa anotar o entendimento de Luiz Flávio Gomes (internet):

Por falta de uma lei nacional sobre o tema, ou seja, por ausência de um critério único, estabelecido no Código Penal (de preferência), vemos o disparate de aceitar o limite de R\$ 10 mil reais num caso e, ao mesmo tempo, negar a incidência da insignificância quando se trata de R\$ 100,00 relacionados com um determinado tributo estadual ou municipal. O princípio da insignificância é de criação jurisprudencial, logo, por analogia, não está o juiz impedido de estender o critério federal para outros entes federativos. É possível a analogia in bonam partem em direito penal. Todos os países mais avançados (Espanha, por exemplo) contam com um limite valorativo fixado na lei penal: enquanto não ultrapassada tal valor, não há que se falar em crime (do ponto de vista material). A intervenção mínima é princípio regente de todo o direito penal. O ente público sempre conta com meios para executar o valor da dívida. Ao crime devemos dar tratamento subsidiário. A intervenção penal só se justifica quando outros meios não sejam suficientes para a tutela do bem jurídico. Em se tratando de tributo, o tratamento isonômico deve ter incidência nacional. A competência para legislar sobre direito penal incriminador é exclusiva da União, no entanto, quando se trata de benefício, até mesmo os costumes valem em favor do réu. Nem sequer se precisa de uma fonte formal.

Desta feita, apesar do posicionamento do ilustre jurista, caso outro ente federativo queira adotar o mesmo parâmetro para aplicação do princípio da insignificância nos crimes

contra a ordem tributária de tributos de sua competência, terá que editar lei semelhante à Lei nº 10.522/2002.

### 3.2 PESQUISA DO INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA E A PORTARIA Nº 75 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA

Em novembro de 2011 foi publicada uma nota técnica em que o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, apresentou o resultado de uma pesquisa intitulada de “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União”. Essa pesquisa foi executada no período de novembro de 2009 a fevereiro de 2011, e teve como objetivo determinar o tempo e o custo de uma execução fiscal proposta perante a justiça federal, sendo que o resultado segue em anexo a este trabalho (ANEXO 2).

Com base nessa pesquisa, primeiramente, observou-se que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional é a responsável pela maioria das execuções fiscais processadas no âmbito da justiça federal, dado que representa a União na cobrança de seus tributos. Seguindo, temos os conselhos de fiscalização dos profissionais liberais que representa 36,4% dos processos de execução fiscal. Depois, as ações promovidas pela Procuradoria Geral Federal que atua como representante de autarquia e fundações federais (8,9 %). Esses dados podem ser observados no gráfico em anexo (ANEXO 3).

Analisando, somente, as ações movidas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, observou-se que dentre os tributos, o principal objeto das ações eram os impostos federais (52,1 %). As contribuições sociais federais (37,5 %) vêm em seguida e, por fim, outras verbas destinadas à União (9,9 %), conforme o gráfico em anexo (ANEXO 4).

No processo de execução promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, percebeu-se que a maior dificuldade constitui o cumprimento da citação inicial e que superados todos os obstáculos no seu processamento, o êxito das execuções fiscais é considerado razoável, em virtude de 25,8% dos casos a baixa dá-se pelo pagamento da dívida integral. Todavia, o principal motivo de baixa decorre da extinção por prescrição ou decadência (36,8 %), seguida pelo pagamento (25,8 %), cancelamento da inscrição do débito (18,8 %) e a remissão (13,0 %), conforme se observa no gráfico em anexo (ANEXO 5).

Para se chegar ao tempo médio do processo de execução fiscal promovido pela PGFN, o IPEA levou em consideração a frequência de cada uma das etapas que o compõem, quais sejam: citação, penhora e a defesa do executado. Depois, analisou-se o tempo para cumprimento de cada uma dessas etapas. Enfim, depois da análise de todas essas variáveis,

chegaram a conclusão que o tempo médio de tramitação de um processo de execução é de 3.571 dias, isto é, 9 anos, 9 meses e 16 dias.

Por sua vez, para determinar o custo médio do processo de execução fiscal, além da frequência e os tempos médios de cada uma das etapas, foi necessário analisar o custo de cada insumo, bem como outros fatores como, o orçamento executado, o número de processos, a renda auferida das custas judiciais, entre outras. Assim, chegou-se ao custo unitário médio provável de R\$ 5.606,67.

Destarte, ao final da pesquisa, chegaram as seguintes conclusões e recomendações:

Considerando-se o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter êxito na recuperação do crédito, pode-se afirmar que o breaking even point, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, as ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.

[...]

Por essas razões, seria razoável reajustar, a partir de 1º de janeiro de 2012, o piso mínimo para o ajuizamento de ações de execução fiscal da PGFN dos atuais R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00. Porém, a fixação desse novo piso mínimo deveria ser cercada de alguns cuidados.

Desta maneira, com base nesse estudo feito pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, o Ministério da Fazenda, em 23 de março de 2012, publicou a Portaria nº 75, no qual consta no seu art.1º, II, in verbis:

Art. 1º Determinar:

[...]

II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Com advento dessa portaria, o Poder Executivo atualizou o valor previsto na Lei nº 10.522/2002, passando a considerar o valor superior a R\$ 20.000,00 (vinte mil), como o parâmetro mínimo a ser observado pelo Procurador da Fazenda Nacional para que ele proceda ao ajuizamento ou arquivamento da execução fiscal.

### 3.3 ARGUMENTOS SOBRE O VALOR A SER ADOTADO COMO PARÂMETRO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

Diante dessa alteração da Lei nº 10.522/2002 surgiu um grande impasse no que tange aos crimes contra a ordem tributária. Esse novo parâmetro, teria modificado, também, o vetor a ser observado para aplicação do princípio da insignificância nesses crimes?

Isso pode ser observado nos últimos julgados do STF e STJ, os quais demonstram que há uma divergência sobre esse critério, não estando o tema em estudo pacificado no âmbito desses tribunais superiores. Ambos os lados possuem argumentos relevantes, sobre os quais passa-se a discorrer.

### **3.3.1 Argumentos favoráveis à alteração do parâmetro pela Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda**

Para os que sustentam que a alteração do valor previsto no art. 20 da Lei 10.522/2002 mediante a Portaria nº 75 modificando o padrão de R\$10.000,00 (dez mil reais) para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), alterou, também, o parâmetro para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, o fundamento utilizado é que se na esfera administrativa tal conduta é irrelevante a ponto de não haver o ajuizamento ou o arquivamento de eventual execução fiscal em andamento, não pode o Direito Penal, a ultima ratio, criminalizar essa conduta.

Tal argumento tem como alicerce o princípio da fragmentariedade e o princípio da subsidiariedade. Rogério Greco (2011, p. 59), assim, define o princípio da fragmentariedade:

O caráter fragmentário do Direito Penal significa, em síntese, que, uma vez escolhidos aqueles bens fundamentais, comprovada a lesividade e a inadequação das condutas que os ofendem, esses bens passarão a fazer parte de uma pequena parcela que é protegida pelo Direito Penal, originando-se, assim, a sua natureza fragmentária.

Assim, para o princípio da fragmentariedade, o Direito Penal irá tutelar, apenas, os bens jurídicos que possuem relevância para a sociedade. Por sua vez, para o princípio da subsidiariedade o Direito Penal somente vai atuar diante da incapacidade das demais esferas do Direito em solucionar determinado caso. Nesse diapasão, a lição de Masson (2014, p. 77):

De acordo com princípio da subsidiariedade, a atuação do Direito Penal é cabível unicamente quando os outros ramos do Direito e os demais meios estatais de controle social tiverem se revelado impotentes para o controle da ordem pública. Em outras palavras, o Direito Penal funciona como um executor de proteção mais brandos, e, portanto, menos invasivos da liberdade individual não forem suficientes para a proteção do bem jurídico tutelado. Caso não seja necessário dele lançar mão,

ficará de prontidão, aguardando ser chamado pelo operador do Direito para, aí sim, enfrentar uma conduta que coloca em risco a estrutura da sociedade.

Dessa forma, com base no princípio da fragmentariedade e da subsidiariedade, não sendo considerado um ilícito para outras áreas do Direito, tal conduta não terá relevância para o Direito Penal. Nesse sentido, é o entendimento de Cesar Roberto Bittencourt (2013, p. 61):

Com efeito, uma vez que o Direito Penal é concebido como a ultima ratio do sistema, não se pode admitir uma hipotética inversão de prioridades, isto é, não cabe exercer o direito de punir quando o próprio Estado dispensa a priori o uso de outras formas menos gravosas para garantir a satisfação de seus interesses. A via punitiva somente deverá ser utilizada em último caso.

Importa anotar que essa é a tese que vem sendo adotada, reiteradamente, pelo Supremo Tribunal Federal nos seus julgados, senão vejamos:

EMENTA HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ORDEM CONCEDIDA. 1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art 20 da Lei n.º 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. Na espécie, aplica-se o princípio da insignificância, pois o descaminho envolveu elisão de tributos federais que perfazem quantia inferior ao previsto no referido diploma legal. 4. Ordem concedida. (STF - HC: 120617/PR , Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 04/02/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: DJe-035 DIVULG 19-02-2014 PUBLIC 20-02-2014)

Nesse julgado, em 19 de fevereiro de 2014, observa-se que o STF aplicou o princípio da insignificância no crime de descaminho, dado que o tributo não pago era inferior ao valor previsto na Portaria nº 75 do MF. Ou seja, para o STF, o parâmetro a ser adotado para aplicação do princípio bagatelar nos crimes contra a ordem tributária, é o de valores iguais ou inferiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

PENAL. HABEAS CORPUS. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPETRAÇÃO NÃO CONHECIDA. FLAGRANTE ILEGALIDADE. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO. I – No caso sob exame, verifica-se que a decisão impugnada foi proferida monocraticamente. Desse modo, o pleito não pode ser conhecido, sob pena de indevida supressão de instância e de

extravasamento dos limites de competência do STF descritos no art. 102 da Constituição Federal, o qual pressupõe seja a coação praticada por Tribunal Superior.

II – A situação, neste caso, é absolutamente excepcional, apta a superar tal óbice, com conseqüente concessão da ordem de ofício, diante de um evidente constrangimento ilegal sofrido pelo paciente.

III – Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda, que, por se tratarem de normas mais benéficas ao réu, devem ser imediatamente aplicadas, consoante o disposto no art. 5º, XL, da Carta Magna. IV – Habeas corpus não conhecido.

V – Ordem concedida para restabelecer a sentença de primeiro grau, que reconheceu a incidência do princípio da insignificância e absolveu sumariamente os ora pacientes, com fundamento no art. 397, III, do Código de Processo Penal.

(STF - HC: 123032 PR , Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Data de Julgamento: 05/08/2014, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-164 DIVULG 25-08-2014 PUBLIC 26-08-2014)

Da mesma forma, em 25 de agosto de 2014, o STF ratificou o seu entendimento, adotando, novamente, o valor previsto na portaria supracitada. Além do mais, sustentou a tese de que o limite imposto por esta portaria poderá ser aplicada aos fatos anteriores, isto é, de forma retroativa. Isso porque trata-se norma mais benéfica ao réu, que deve ser aplicada imediatamente, nos termos do art. 5º, XL da Constituição Federal.

Logo, para os que adeptos da alteração do art. 20 da Lei nº 10.522/2002 pela Portaria nº 75 do MF, tal modificação encontra-se calcada no princípio da fragmentariedade e subsidiariedade, assim, o Direito Penal é a última instância, não devendo atentar-se para condutas que não tragam nenhuma lesividade à sociedade.

### **3.3.2 Argumentos favoráveis a manutenção do parâmetro previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002**

De outro lado, há aqueles que defendem que não é possível aplicar o parâmetro de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) previsto na Portaria nº 75 do MF, mas sim o valor disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, qual seja, R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

A primeira tese reside no fato da impossibilidade de uma portaria, espécie normativa secundária, modificar uma lei, espécie normativa primária. Isso está em consonância com o disposto no art.2º da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro - LINDB, que diz “Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”. Dessa forma, a lei 10.522/2002, somente poderá ser alterada por meio de outra espécie normativa da mesma hierarquia, isto é, por uma outra lei em sentido estrito. Nesse sentido, posicionou-se o STJ, in verbis:

ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. ENQUADRAMENTO. CONCURSO PÚBLICO. EDITAL PUBLICADO ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI N. 9.421/1996. EXISTÊNCIA DE PORTARIA E OFÍCIO CIRCULAR. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO DE DOCUMENTOS OFICIAIS À LEI. PRECEDENTES. 1. O conceito de lei federal para efeito de admissibilidade do recurso especial, à luz da hodierna jurisprudência do STJ, compreende regras de caráter geral e abstrato, produzidas por órgãos da União com base em competência derivada da própria Constituição, como o são as leis (complementares, ordinárias, delegadas) e as medidas provisórias, bem assim os decretos autônomos e regulamentares expedidos pelo Presidente da República (REsp 663.562, 2ª Turma, DJ de 07.11.05). Não se incluem nesse conceito os atos normativos secundários produzidos por autoridades administrativas, tais como resoluções, circulares e portarias (REsp 88.396, 4ª Turma, DJ de 13.08.96; AgRg no Ag 573.274, 2ª Turma, DJ de 21.02.05), instruções normativas (REsp 352.963, 2ª Turma, DJ de 18.04.05), atos declaratórios da SRF (REsp 784.378, 1ª Turma, DJ de 05.12.05), ou provimentos da OAB (AgRg no Ag 21.337, 1ª Turma, DJ de 03.08.92) - AgRg no REsp n. 958.207/RS, Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 3/12/2010. 2. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg no REsp: 933.351 RS 2007/0060746-8, Relator: Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Data de Julgamento: 15/10/2013, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 28/10/2013)

Ademais, segundo Hely Lopes de Meirelles (2009, p. 187), a portarias “são atos administrativos internos pelos quais os chefes de órgãos ou repartições ou serviços expedem determinações gerais ou especiais a seus subordinados, ou designam servidores para função e cargos secundários”.

Os atos administrativos normativos, assim como as leis, tem como características possuírem comandos abstratos e gerais a serem seguidos. No entanto, delas se diferem, pois os atos administrativos normativos não podem criar direito e obrigações aos seus administrados que não se encontrem já previstos em lei. Ou seja, eles servem apenas para a correta aplicação da lei, não podendo inovar no mundo jurídico. Marcelo Alexandrino e Vicente de Paulo (2011, p. 472), assim, dispõe acerca da função dos atos normativos:

A função dos atos normativos, não é, entretanto, simplesmente repetir o que se encontra enunciado na lei. Sendo destinados a possibilitar a fiel execução de leis pela administração, os atos normativos devem detalhar, explicar o conteúdo das leis que o regulamentam e, sobretudo, uniformizar a atuação e os procedimentos a serem adotados pelos agentes administrativos, sempre que se deparem com situações concretas semelhantes.

Dessa forma, não se pode admitir que uma portaria modifique a referida lei, tal conduta seria uma afronta ao princípio da legalidade, previsto no art.5º, inciso II da Constituição Federal, o qual dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Ressalte-se que o princípio da legalidade é um dos princípios basilares do nosso ordenamento jurídico, segundo o qual a atuação da Administração Pública está vinculada ao que determina a lei.

A outra tese defendida é a independência das esferas administrativa e penal. Assim, uma vez modificado o patamar previsto no art. 20, da Lei nº 10.522/2002, essa modificação não pode vincular o parâmetro a ser observado na esfera penal. Nesse diapasão, importa anotar as palavras do Ministro Rogério Schietti Cruz:

Soa imponderável, contrária à razão e avessa ao senso comum uma tese que, apoiada em uma mera opção de política administrativo-fiscal, movida por interesses estatais conectados à conveniência, à economicidade e à eficiência administrativas, acaba por subordinar o exercício da jurisdição penal à iniciativa da autoridade fazendária. Sobrelevam, assim, as conveniências administrativo-fiscais do Procurador da Fazenda Nacional, que, ao promover o arquivamento, sem-baixa, dos autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00, determina, mercê da elástica interpretação dada pela jurisprudência dos tribunais superiores, o que a Polícia deve investigar, o que o Ministério Público deve acusar e, o que é mais grave, que e como- o Judiciário deve julgar.

(STJ - REsp: 1.393.317 – PR 2013/0257645-1, Relator: Ministro . Rogério Schietti Cruz, Data de Julgamento: 12/11/2014, TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 02/12/2014.)

Da mesma maneira, sustenta o Ministro Marco Aurélio Bellizze:

Outrossim, como é cediço, o patamar utilizado para incidência do princípio da insignificância é jurisprudencial e não legal, ou seja, não foi a Lei nº 10.522/2002 que definiu ser insignificante na seara penal o descaminho de valores até R\$ 10.000,00 (de mil reais). Foram os julgados dos Tribunais Superiores que definiram a utilização do referido parâmetro, que, por acaso, está expresso em lei, não sendo correta, portanto, fazer-se referida vinculação de forma absoluta, de modo que toda vez que for alterado o patamar para ajuizamento de execução fiscal estaria alterado o valor considerado bagatela.

(STJ - AgRg no AREsp 346.073/PR, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 27/05/2014, DJe 10/06/2014)

Assim, com base nesses argumentos, a esfera penal é independente das demais esferas do Direito, não podendo ficar refém das decisões administrativas, dado que possui autonomia para estabelecer os seus próprios critérios.

Essa é a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme julgados abaixo colacionados:

RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO. DEZ MIL REAIS. INCLUSÃO DE JUROS E MULTA. DESCABIMENTO.

1. Definindo o parâmetro de quantia irrisória para fins de aplicação do princípio da insignificância em sede de descaminho, a Terceira Seção deste Superior Tribunal de

Justiça, no julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.112.748/TO, pacificou o entendimento no sentido de que o valor do tributo elidido a ser objetivamente considerado é aquele de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) previsto no artigo 20 da Lei nº 10.522/02, parâmetro que vem sendo utilizado para fins de aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária em geral.

[...]

(STJ - REsp: 1.306.425 RS 2012/0048970-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 10/06/2014, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 01/07/2014)

No julgado acima, o STJ, em 01 de julho de 2014, ao analisar o caso concreto, entende pelo não cabimento da aplicação do princípio da insignificância, pois o valor suprimido no crime de descaminho era superior ao estabelecido no art. 20 da Lei nº 10.522/2002. Adotando, assim, como parâmetro o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. VALOR DO TRIBUTO ILUDIDO. PARÂMETRO DE R\$ 10.000,00. ELEVAÇÃO DO TETO, POR MEIO DE PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, PARA R\$ 20.000,00. INSTRUMENTO NORMATIVO INDEVIDO. FRAGMENTARIEDADE E SUBSIDIARIEDADE DO DIREITO PENAL. INAPLICABILIDADE. LEI PENAL MAIS BENIGNA. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Soa imponderável, contrária à razão e avessa ao senso comum tese jurídica que, apoiada em mera opção de política administrativo-fiscal, movida por interesses estatais conectados à conveniência, à economicidade e à eficiência administrativas, acaba por subordinar o exercício da jurisdição penal à iniciativa da autoridade fazendária. Sobrelevam, assim, as conveniências administrativo-fiscais do Procurador da Fazenda Nacional, que, ao promover o arquivamento, sem baixa na distribuição, dos autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00, determina, mercê da elástica interpretação dada pela jurisprudência dos tribunais superiores, o que a Polícia pode investigar, o que o Ministério Público pode acusar e, o que é mais grave, o que o Judiciário pode julgar.

2. Semelhante esforço interpretativo, a par de materializar, entre os jurisdicionados, tratamento penal desigual e desproporcional se considerada a jurisprudência usualmente aplicável aos autores de crimes contra o patrimônio, consubstancia, na prática, sistemática impunidade de autores de crimes graves, decorrentes de burla ao pagamento de tributos devidos em virtude de importação clandestina de mercadorias, amiúde associada a outras ilicitudes graves (como corrupção, ativa e passiva, e prevaricação) e que importam em considerável prejuízo ao erário e, indiretamente, à coletividade.

3. Sem embargo, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.112.748/TO, rendeu-se ao entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal no sentido de que incide o princípio da insignificância no crime de descaminho quando o valor do tributo iludido não ultrapassar o montante de R\$ 10.000,00, de acordo com o disposto no art. 20 da Lei n.

10.522/2002. Ressalva pessoal do relator.

4. A partir da Lei n. 10.522/2002, o Ministro da Fazenda não tem mais autorização para, por meio de simples portaria, alterar o valor definido como teto para o arquivamento de execução fiscal sem baixa na distribuição. E o novo valor - R\$ 20.000,00 - para tal fim estabelecido pela Portaria MF n. 75/2012 do Ministério da Fazenda - que acentua ainda mais a absurdidade da incidência do princípio da insignificância penal, mormente se considerados os critérios usualmente invocados

pela jurisprudência do STF para regular hipóteses de crimes contra o patrimônio - não retroage para alcançar delitos de descaminho praticados em data anterior à vigência da referida portaria, porquanto não é equiparada a lei penal, em sentido estrito, que pudesse, sob tal natureza, reclamar a retroatividade benéfica, conforme disposto no art. 2º, parágrafo único, do CPP.

5. Agravo regimental não provido.

(STJ - AgRg no REsp 1346621/PR, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 03/02/2015, DJe 09/02/2015)

Como visto, em 03 de fevereiro de 2015, o STJ confirma o seu entendimento acerca da não alteração do parâmetro previsto na lei supracitada, fundamentando a sua decisão na impossibilidade de alteração de uma lei por uma portaria. Dessa forma, esse tribunal mostra que apesar da posição defendida pela Suprema Corte, continua firme no seu posicionamento sobre o parâmetro adotado para aplicação do princípio da insignificância nos crimes de colarinho branco, não se curvando a tese defendida pela corte constitucional.

Com efeito, para os adeptos dessa posição, o valor máximo considerado insignificante para aplicação nos crimes de colarinho branco continua sendo o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), em virtude de uma portaria não ser o instrumento adequado a alterar ou revogar uma lei, bem como a independência da esfera penal.

### **3.3.3 Posicionamentos acerca da necessidade de ser adotado um novo parâmetro para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária**

Nada obstante a discursão sobre o parâmetro previsto na Lei nº 10.522/2002, não há razão de se adotar esse patamar e nem o novo valor estabelecido pela Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda.

Primeiramente, quando a Administração Pública adota o valor R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ou R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para não ajuizar ou arquivar a execução fiscal, ela não estaria renunciando ao seu direito de crédito, mas, apenas, esperando que o valor alcance o valor limite para tanto.

Dessa forma, pode-se concluir que esse crédito não é irrelevante para a Administração Pública. Nesse sentido, a posição da Procuradora da República, Monique Chequer (internet):

Nota-se, então, que o patamar estabelecido pelo mencionado artigo é para o ajuizamento de execuções, ou seja, a Fazenda Nacional não renuncia ao seu direito de executar, nem afirma que o crédito é inexpressivo, mas apenas posterga o momento do exercício daquele. Alcançando-se o montante-limite – R\$ 10.000,00 (dez mil reais) – através de outros débitos fiscais, a execução será postulada.

No mesmo sentido, o Ministro Rogerio Schietti Cruz:

(...) a opção por deixar de executar a dívida estipulada no quantum mínimo previsto na norma de regência não implica dizer – com o perdão da insistência- que o Estado desiste de receber o crédito fiscal. Não se trata de anistia da dívida tributária, expressamente vedada, alias, pelo art.180, I do CTN (Lei nº 5.172/66), impondo observar que, se se cuidasse de remissão (total ou parcial) do débito fiscal, haveria necessidade de lei autorizadora, sob as circunstâncias indicadas no art.172 do CTN. Em verdade eventual inscrição do valor devido pelo contribuinte, na Dívida Ativa da União, permite a sua cobrança administrativa pela Procuradoria da Fazenda Nacional, ainda que seja pequena a quantia reclamada. Vale dizer, não há declaração de extinção da dívida pelo Estado, nos moldes do art.18, §1º, da Lei n. 10.522/2002, mas mera opção de não cobrar a dívida, em dado momento. (STJ - REsp: 1.393.317 – PR 2013/0257645-1, Relator: Ministro . Rogerio Schietti Cruz, Data de Julgamento: 12/11/2014, TERCEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 02/12/2014.)

Portanto, não cabe com base no princípio da fragmentariedade ou da subsidiariedade, alegar que esse valor é irrelevante para o Direito Penal, pois conforme acima exposto, não se trata de um valor insignificante para esfera administrativa, e sim da espera do momento mais adequado para exigir o seu crédito. Tal conduta da Administração Pública tem como respaldo o princípio da eficiência e da economicidade.

Outro ponto a ser observado é o tratamento jurídico bem mais rigoroso para aplicação do princípio bagatelar aos crimes patrimoniais em detrimento dos crimes contra a ordem tributária. Nos crimes patrimoniais, adota-se o princípio da insignificância como excludente de tipicidade quando o valor do bem subtraído não supera a R\$ 700,00 (setecentos reais), conforme o estudo realizado pelos professores da Universidade de São Paulo – USP, Pierpaolo Bottini e Maria Thereza Sadek (internet), sobre a aplicação do princípio da insignificância no âmbito do Supremo Tribunal Federal (2005 a 2009), que pode ser observado no gráfico (ANEXO 6).

Já no gráfico (ANEXO 7), o estudo supracitado traz uma comparação do percentual de incidência por faixa de valor do princípio da insignificância entre os crimes patrimoniais e os crimes contra a ordem tributária.

Dá análise desses gráficos e diante de tudo que foi exposto, infere-se que o parâmetro adotado como insignificante nos crimes contra o patrimônio está muito aquém do valor insignificante nos crimes contra a ordem tributária. O que é uma contradição se levarmos em conta o bem jurídico tutelado por esses crimes.

De um lado, temos que os crimes patrimoniais têm como bem jurídico o patrimônio. Conforme leciona Masson (2014, p. 273), “o patrimônio é o complexo de bens ou interesses de valor econômico em relação de pertinência com uma pessoa”. De seu turno, os crimes

contra a ordem tributária tem como bem jurídico tutelado o erário. Ou seja, trata-se de um bem jurídico supraindividual, que ofende não o interesse de uma ou de algumas pessoas, mas, de toda a sociedade.

Dessa forma, nada justifica a discrepância de valores entre os crimes contra o patrimônio e os crimes contra a ordem tributária. Nesse contexto, vale anotar as palavras do Ministro Marco Aurélio Bellizze:

Pode-se dizer que tamanha diferença de valores seria em razão de a vítima, nos crimes de descaminho, ser o Estado, ente mais abastado de recursos que os particulares. No entanto, não me parece ser acertada referida conclusão, pois as atividades desenvolvidas pelo Estado visam o benefício da coletividade, haja vista o Princípio da Supremacia do Interesse Público. Portanto, em última análise, a lesão ao erário público afeta a todos. Oportuno ressaltar que o pagamento de tributo é um dever do cidadão, cabendo ao Estado aplicar a receita de forma a promover o crescimento econômico e o desenvolvimento social do país.

(STJ - AgRg no AREsp 346.073/PR, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 27/05/2014, DJe 10/06/2014)

Ademais, outra questão que retrata bem o tratamento mais rígido nos crimes patrimoniais é que além do critério objetivo que seria o valor do bem subtraído, o julgador tem que observar, também, a presença de certos vetores, quais sejam: a mínima ofensividade da conduta do agente, nenhuma periculosidade social da ação, reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica provocada.

Para ilustrar, o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

HABEAS CORPUS. ESTELIONATO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INVIABILIDADE. POLICIAL MILITAR QUE FAZ USO DE DOCUMENTO FALSO, OBJETIVANDO AUFERIR VANTAGEM ECONÔMICA.

1. Para a incidência do princípio da insignificância são necessários '(a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada' (STF, HC 84.412/SP, Relator Ministro Celso de Mello, DJ de 19/11/2004).2. No caso, embora a vantagem patrimonial subtraída se circunscreva a R\$ 48,00 (quarenta e oito reais), valor referente ao que custa o bilhete que o paciente deixou de adquirir, não há possibilidade de aplicação do referido princípio.3. Do paciente, que é policial militar da reserva remunerada, espera-se comportamento bem diverso daquele procedido na espécie. De se ver que ele, buscando não comprar o bilhete, assim como fazem todos os cidadãos, falsificou documento como forma de parecer que ainda estava no serviço ativo.4. Além disso, ao ser surpreendido pelos agentes do Estado, constatou-se que o paciente trazia em seu bolso a quantia de R\$ 600,00 (seiscentos reais), montante quase quinze vezes superior à vantagem auferida. Quisesse ele, teria plenas condições de adquirir a passagem de ônibus.5. Assim, verifica-se que a conduta do paciente não preenche os requisitos necessários para a concessão da benesse pretendida, já que não se afigura como um irrelevante penal, motivo pelo qual não há falar em constrangimento ilegal.6. Ordem denegada, com a cassação da liminar deferida.

(STJ - HC: 156384 RS , Relator: Min. OG FERNANDES, Data de Julgamento: 26/04/2011)

Assim, conforme o julgado acima, em que pese o ínfimo valor do bem subtraído, o fato da conduta ter sido praticada por um ex-militar, de quem se exige um comportamento adequado em função do cargo que representa segurança à sociedade, justificou o alto grau de reprovação, motivo pelo qual impediu a aplicação do princípio bagatelar.

Com isso, afirmar a insignificância nos crimes contra a ordem tributária com base, apenas, no valor de R\$ 10.000,00 ou R\$ 20.000,00, é ignorar outros aspectos que são relevantes para o crime em comento, como por exemplo, a soberania nacional, a regulação da balança comercial, a proteção da indústria nacional e o próprio prestígio da administração pública.

Destarte, para aferir a aplicabilidade do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, assim como nos crimes patrimoniais, deveria ser analisados mais de um vetor. Caso contrário, se fixado abstratamente em uma norma, sem um critério seguro, pode gerar injustiças, pois não será considerado o conjunto de fatores econômico-sociais que envolvem cada fato delituoso (internet).

Importa, ainda, ressaltar que o tributo constitui a principal fonte de arrecadação brasileira. Conforme estudo realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), divulgado em 20 de janeiro de 2014, o Brasil possui a segunda maior carga tributária na América Latina, correspondendo a cerca de 36,3% do Produto Interno Bruto (PIB) do país<sup>2</sup>. De outro lado, segundo o sonogômetro, painel utilizado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional para mostrar os valores sonegados, até novembro/2014, a sonegação fiscal chegava a 454 bilhões de reais<sup>3</sup>. Em 2013, de acordo com esse mesmo sistema, foram sonegados cerca de 415 bilhões de reais<sup>4</sup>. Ou seja, quantos bilhões de reais estão deixando de ser arrecadados pelos cofres públicos.

Assim, diante de tudo o que exposto, e considerando a realidade brasileira, R\$ 10.000,00 ou R\$ 20.000,00, não são valores razoáveis para serem considerados insignificantes. Da mesma forma, deve-se ser repensado os vetores a serem analisados para a aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, uma vez que cresce cada vez mais o número dos valores sonegados e a não punição, bem como a aplicação

---

<sup>2</sup> <http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/01/carga-tributaria-brasileira-e-2-maior-da-america-latina-mostra-ocde.html>.

<sup>3</sup> <http://www.contabeis.com.br/noticias/21424/sonegacao-fiscal-no-brasil-registra-r-454-bilhoes/>.

<sup>4</sup> <http://g1.globo.com/distrito-federal/noticia/2014/03/sonogometro-na-esplanada-mostra-evasao-de-r-108-bi-desde-janeiro.html>.

equivocada dessa excludente de tipicidade, com certeza irá fomentar a prática da conduta delituosa.

Por fim, resta trazer o posicionamento do ilustre doutrinador e Promotor de Justiça de São Paulo, Cleber Masson (2014, p. 620), segundo o qual o padrão mais adequado a ser utilizado para aplicação do princípio bagatelar nos crimes contra a ordem tributária, seria o mesmo previsto no art.18, §1º, da Lei nº 10.522/2002, que diz que os débitos fiscais são extintos quando forem iguais ou inferiores a R\$ 100,00 (cem reais).

Portanto, é necessário adotar um novo parâmetro para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, pois o vetor a ser verificado pelo Procurador da Fazenda Nacional ao propor a execução fiscal não se trata de um valor irrelevante para a esfera administrativa. Assim, como os valores discutidos como vetores para aplicação nesses crimes estão muito acima dos valores adotados nos crimes patrimoniais.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por finalidade analisar qual o parâmetro a ser observado para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Dessa forma, foram elencados os argumentos favoráveis ou não a manutenção do vetor previsto na Lei nº 10.522/2002, bem como posicionamentos acerca da necessidade de ser adotado um novo padrão.

Durante a pesquisa, verificou-se a escassez de material acerca desse assunto, dado que o tema ainda é muito novo, tendo poucos doutrinadores que falam sobre a edição da Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda, que teve por objetivo a alteração da lei supracitada. Além do mais, os poucos artigos científicos que tem, resume-se a trazer os últimos julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, sem aprofundar no tema ou trazer algum fundamento relevante, restringindo-se muitas vezes a adotar a posição do Supremo Tribunal Federal, por ser a Corte Constitucional. Assim, esse trabalho teve grande respaldo na jurisprudência dos nossos tribunais superiores.

No primeiro capítulo, fora analisado o conceito de crime e o princípio da insignificância. Quanto à teoria geral do crime observou-se que para a existência de crime é imprescindível à presença de três elementos, quais sejam: fato típico, ilicitude e culpabilidade. Assim, na análise do caso concreto, o Magistrado, o Promotor ou o Delegado de Polícia deverá verificar a presença desses três elementos, necessariamente, nessa sequência. Dentre os elementos mais importantes do conceito de crime para esse trabalho, vimos a tipicidade, que é um dos elementos da subdivisão do elemento fato típico.

Constatou-se a relevância de compreender a tipicidade para entender a aplicação do princípio da insignificância, dado que esse é considerado uma excludente de tipicidade. Assim, foi visto que a tipicidade penal é formada pela tipicidade formal mais a tipicidade material. Na tipicidade formal, há a subsunção de uma conduta a um tipo penal, ou seja, a conduta se amolda perfeitamente na conduta descrita na lei penal. De seu turno, a tipicidade material é a prática de uma conduta relevante que ofenda a um bem jurídico tutelado pelo Direito Penal. Logo, o princípio da insignificância afasta a tipicidade material e, por conseguinte, a configuração de um crime.

Observou-se que o princípio da insignificância, também conhecido como princípio de bagatela, teve a sua origem no Direito Romano, e deriva do brocardo “o pretor não deve se preocupar com condutas irrelevantes”. Com efeito, com base nesse princípio o Direito Penal não deve atentar com os conhecidos crimes de bagatela, isto é, crimes de pequena monta.

Tal princípio não possui previsão legal, motivo pelo qual coube à jurisprudência determinar os requisitos necessários para a sua aplicabilidade. Assim, no HC 84.412/SP, o Supremo Tribunal Federal, estabeleceu os requisitos objetivos norteadores para a aplicação desse princípio: a mínima ofensividade da conduta, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica. Do mesmo modo, o Superior Tribunal de Justiça, elencou como requisitos subjetivos a condição econômica da vítima, o valor sentimental do bem, as circunstâncias e o resultado do crime.

No entanto, tais requisitos não são aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária. Em relação a esses crimes ficou determinado no Resp 1.112.748/TO, que o parâmetro adotado seria o mesmo valor que o Procurador da Fazenda Nacional deveria observar para propor a execução fiscal, previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002.

Os crimes contra a ordem tributária como o próprio nome diz tem como bem jurídico a ordem tributária, que é a atividade arrecadatória da Fazenda Pública. Assim, esses crimes buscam impedir a supressão ou redução de tributo que é a principal receita do Estado e, conseqüentemente, permitir o financiamento das atividades por ele desenvolvidas em prol da sociedade.

Com a divulgação em novembro de 2011, do estudo desenvolvido pelo Instituto de Pesquisa de Economia Aplicada – IPEA que mostrou que um processo de execução fiscal no âmbito da justiça federal custa R\$ 5.606,67, e que recomendou que somente seria justificável promover uma execução fiscal de um crédito a partir do valor de R\$ 21.731,45, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria nº 75/2012, alterando o valor previsto na lei supracitada de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Dessa forma, verificou-se que paira, até o presente momento, sobre os nossos tribunais superiores e a doutrina pátria uma grande discussão acerca de qual o valor que deve ser considerado insignificante nos crimes contra a ordem tributária. De uma lado, verificou que há aqueles que defendem que se o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) é considerado irrelevante para a esfera administrativa, tal valor, também, deve ser considerado insignificante para a esfera penal, a ultima ratio. Tal argumento, têm como fundamentos os princípios da fragmentariedade e da subsidiariedade, e encontra no Supremo Tribunal Federal, o seu principal expoente.

De outro norte, demonstrou-se a alegação de que permanece o valor previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, argumentando duas teses. Primus, a impossibilidade de uma portaria revogar ou alterar uma lei, dado que esta é uma espécie normativa primária enquanto

aquela é uma espécie normativa secundária, sendo essa utilizada apenas para o fiel cumprimento de uma lei. Secundus, a independência da esfera penal em relação à esfera administrativa, assim, havendo mudanças na esfera administrativa, isso não pode vincular a esfera penal. Tais teses são adotadas pelo Superior Tribunal de Justiça, que defende veementemente a manutenção do vetor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Ademais, indicou-se que existem aqueles que defendem a determinação de um novo vetor em detrimento dos valores previstos na Lei nº 10.522/2002 e na Portaria nº 75/2012 do MF. Primeiramente, sustentam que ao adotar o valor previsto na lei acima para a propositura da execução fiscal, o Estado não estaria renunciando ao seu direito de crédito, mas, apenas, aguardando o momento propício para propô-la. Assim, esse valor não seria irrelevante para a esfera administrativa.

Da mesma maneira, advertem que esse valor adotado para aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária e demasiadamente exagerado, se comparado com os valores que vem sendo adotado nos crimes patrimoniais. Primeiramente, porque o bem jurídico dos crimes contra a ordem tributária é bem mais amplo que o dos crimes patrimoniais, abarcando, assim, toda a coletividade. Em segundo lugar porque, nos crimes patrimoniais além do valor, devem ser observados outros requisitos, como a mínima ofensividade da conduta, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica.

Enfim, conforme os últimos julgados colacionados dos nossos tribunais superiores, tal discussão não está pacificada, o que demonstra uma certa insegurança jurídica. Dessa forma, para esta autora, levando em consideração a atual crise financeira por que passa nosso país, a importância dos tributos para o Produto Interno do Brasil, bem como os diversos casos de impunidade, adotar o valor de R\$ 10.000,00 ou R\$ 20.000,00, não se mostra o mais adequado. Talvez seria insignificante se levarmos em consideração os valores que foram desviados nos casos do Mensalão e do Lavajato, mas não o é para a maioria dos brasileiros que vivem à margem pobreza. Assim, se for para adotar um valor que seja o mesmo defendido por Cleber Masson, qual seja, R\$ 100,00 (cem reais).

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 19. ed. rev., e atual. São Paulo: Método, 2011.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**. Crimes contra a ordem tributária e conta a previdência social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2013.

BITENCOURT, Cesar Roberto. **Tratado de direito penal**. Parte Geral. v. 1. 17. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Cesar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra à ordem tributária**. Parte Geral. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOTINNI, Pierpaolo; SADEK, Maria Thereza. **O princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária e contra a ordem econômica**: análise das decisões do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.premioinnovare.com.br/ultimas/principio-da-insignificancia-nos-crimes-contra-o-patrimonio-e-ordem-publica/>>. Acesso em: 30 jan. de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Distrito Federal. HC nº 96.813/RJ. 2ª T., Rel. Min. Ellen Gracie. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=589385>>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Distrito Federal. HC nº 120.617/PR. 1ª T., Rel. Min. Rosa Weber. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5305993>>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Distrito Federal. HC nº 123.032/PR. 2ª T., Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6580800>>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Distrito Federal. HC nº 66.689/PR. 2ª T., Rel. Min. Aldir Passarinho. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=102215>>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Distrito Federal. HC nº 84.412/SP. 2ª T., Rel. Min. Celso de Mello. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79595>>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. AgRg no Resp nº 933.351/RS. 6ª T., Rel. Min. Sebastião Reis Júnior. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31814776&num\\_registro=200700607468&data=20131028&tipo=5&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31814776&num_registro=200700607468&data=20131028&tipo=5&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. Resp nº 1.306.425/RS. 6ª T., Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1288194&num\\_registro=201200489706&data=20140701&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1288194&num_registro=201200489706&data=20140701&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. Resp nº 1.393.317/PR. 3ª S., Rel. Min. Rogério Schietti Cruz. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1365090&num\\_registro=201302576451&data=20141202&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1365090&num_registro=201302576451&data=20141202&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. Resp nº 156.384/RS. 3ª T., Rel. Min. Og Fernandes. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1054519&num\\_registro=200902402272&data=20110523&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1054519&num_registro=200902402272&data=20110523&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. HC nº 180.993/SP. 5ª T., Rel. Min. Jorge Mussi. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1114182&num\\_registro=201001421095&data=20111219&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1114182&num_registro=201001421095&data=20111219&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. Resp nº 1.112.748.993/TO. 3ª S., Rel. Min. Felix Fischer. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=911258&num\\_registro=200900566326&data=20091013&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=911258&num_registro=200900566326&data=20091013&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. Resp nº 1.346.621/PR. 6ª T., Rel. Min. Rogério Schietti Cruz. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1379727&num\\_registro=201202078439&data=20150209&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1379727&num_registro=201202078439&data=20150209&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. HC 60.949. 5ª T., Rel. Min. Laurita Vaz. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3528824&num>>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal Justiça. Distrito Federal. AgRg no AREsp 346.073/PR. 5ª T., Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1325126&num\\_registro=201301755419&data=20140610&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1325126&num_registro=201301755419&data=20140610&formato=PDF)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil..** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em:  
05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto - lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.** Código Penal. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)>. Acesso em: 05  
mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Decreto - lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Lei de Introdução às normas do  
Direito Brasileiro. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-  
lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm). Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível  
em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem  
tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível  
em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.** Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos  
créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2002.** Dispõe sobre a inscrição de débitos  
na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da  
Fazenda Nacional. Disponível em:  
<[http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf  
075.htm](http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm)>. Acesso em: 05 mar. 2015.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal.** Parte Geral. v.1.16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva,  
2012.

CHEQUER, Monique. **A distorção do princípio da insignificância nos crimes de contrabando ou descaminho.** Disponível em: <<http://boletimcientifico.escola.mpu.mp.br/boletins/bc-28-e-29/a-distorcao-do-principio-da-insignificancia-nos-crimes-de-contrabando-e-descaminho>>. Acesso em: 30 jan.de 2015.

CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN, Isabela do Valle; PESSOA, Olívia Alves Gomes. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.** Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf)>. Acesso em: 30 jan. de 2015.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da insignificância e outras excludentes de tipicidade.** 2.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

\_\_\_\_\_. Luiz Flávio. **Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal)?.** Disponível em: <http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121930379/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal>>. Acesso em: 30 jan. de 2015.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal.** 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários.** Aspectos criminais e processuais. 2. ed. rev., ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MEIRELLES, Hely Lopes de. **Direito administrativo brasileiro.** 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MASSON, Cleber. **Direito penal esquematizado**. Parte Geral. v. 1. 8. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

\_\_\_\_\_. Cleber. **Direito penal esquematizado**. Parte Especial. v. 2. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

\_\_\_\_\_. Cleber. **Direito penal esquematizado**. Parte Especial. v. 3. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 10.ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

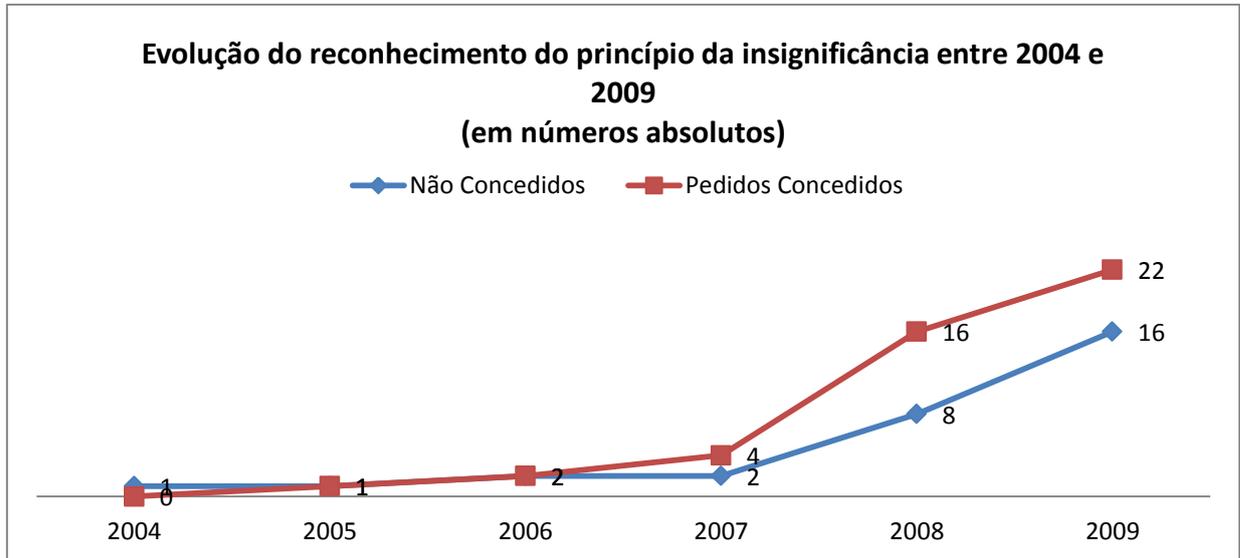
SANCHES, Rogério. **Manual de direito penal**. Parte Geral. Salvador: Juspodivm, 2013.

SILVA, Ivan Luiz da. **Princípio da insignificância no direito penal**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2012.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. v. 1.11. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

## ANEXOS

## ANEXO 1 – EVOLUÇÃO DO RECONHECIMENTO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA ENTRE 2004 E 2009 (EM NÚMEROS ABSOLUTOS)



Fonte: Botinni; Sadek (2011, p. 11)

# Nota Técnica

**Custo e tempo do processo de execução  
fiscal promovido pela Procuradoria Geral  
da Fazenda Nacional**

**Alexandre dos Santos Cunha  
Isabela do Valle Klin  
Olívia Alves Gomes Pessoa**

Brasília, novembro de 2011

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL  
SECRETARIA DE ASSUNTOS ESTRATÉGICOS  
INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA  
DIRETORIA DE ESTUDOS E POLÍTICAS DO ESTADO, DAS INSTITUIÇÕES E DA  
DEMOCRACIA

**CUSTO E TEMPO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**  
**PROMOVIDO PELA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

Nota técnica do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, sob a responsabilidade dos pesquisadores Alexandre dos Santos Cunha (coordenador), Isabela do Valle Klin e Olívia Alves Gomes Pessoa.

Brasília, novembro de 2011

## 1. INTRODUÇÃO

Por demanda do Conselho Nacional de Justiça, (CNJ), entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) executou o projeto de pesquisa denominado *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União*, com a finalidade de determinar qual o tempo e o custo de tramitação das ações de execução fiscal na Justiça Federal.<sup>1</sup> Como resultado, foram gerados microdados e informações agregadas sobre o tempo e o custo desse procedimento, bem como das etapas que o compõem.

A partir da base de dados gerada ao longo do referido estudo, a equipe técnica da área de Justiça e Cidadania do Ipea produziu informações relativas especificamente ao desempenho da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na execução fiscal de créditos da União por meio da Justiça Federal. Essas informações são significativas e representativas da realidade nacional no ano de 2009, exceto para o estado do Mato Grosso do Sul, e apresentam intervalo de confiança de 90%, com margem de erro de 3%, para mais ou para menos.

A metodologia desenvolvida para a execução da pesquisa partiu da caracterização do *processo de execução fiscal médio* (PEFM), com base em dados primários produzidos em trabalho de campo. O PEFM é um tipo ideal, representativo da média do conjunto de processos de execução fiscal com baixa definitiva na Justiça Federal de Primeiro Grau, no ano de 2009. A apresentação dos resultados da pesquisa recorre inicialmente à caracterização geral do PEFM, para em um segundo momento definir o tempo de duração e o custo do seu processamento. Ao final, a presente Nota Técnica apresenta um conjunto de conclusões e recomendações.

## 2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DO PEFM

No âmbito da Justiça Federal, as ações de execução fiscal em regra são movidas pela PGFN. Essa afirmativa é apenas aparentemente tautológica. Como a Justiça

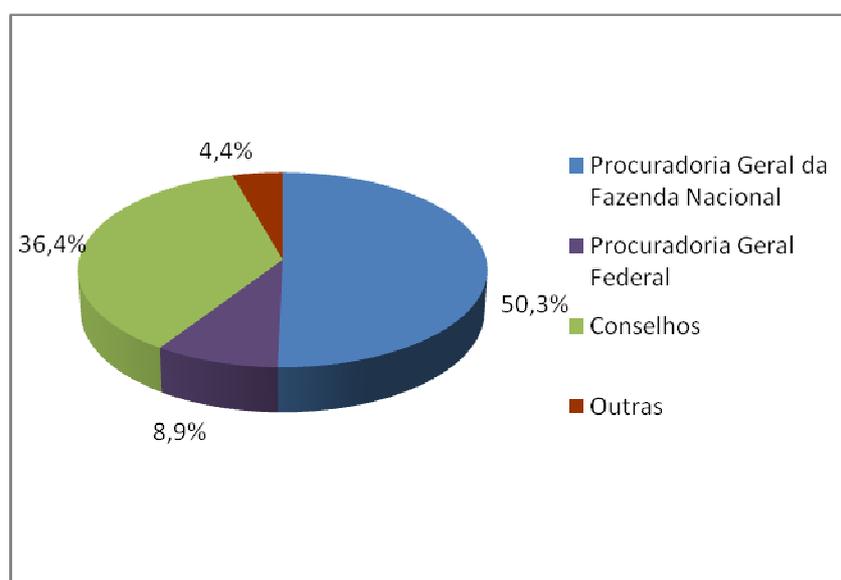
---

1. CUNHA, Alexandre dos Santos *et al.* **Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal**. Brasília: Ipea; CNJ, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro\\_custounitario.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_custounitario.pdf)>.

Federal tem competência para processar e julgar as ações nas quais a União é parte, e a função primordial do procedimento de execução fiscal é a cobrança de tributos, era de se esperar que a quase totalidade das ações de execução fiscal estivessem a cargo da PGFN. Entretanto, estas constituem pouco mais da metade, representando apenas 50,3% do volume de processos baixados. Somando-se a esse total os 8,9% de ações nas quais a Procuradoria Geral Federal (PGF) atua como representante de autarquias e fundações públicas federais,<sup>2</sup> bem como os 0,6% de ações movidas pelos departamentos jurídicos dos bancos públicos federais, a União aparece como autora, direta ou indiretamente, de apenas 59,2% do total de ações de execução fiscal, na Justiça Federal. Ao lado da União, os conselhos de fiscalização das profissões liberais aparecem como os grandes usuários dos procedimentos de execução fiscal na Justiça Federal, representando 36,4% do volume de processos baixados, conforme gráfico 1.

GRÁFICO 1

**Distribuição dos processos de execução fiscal segundo o exequente**



Elaboração própria.

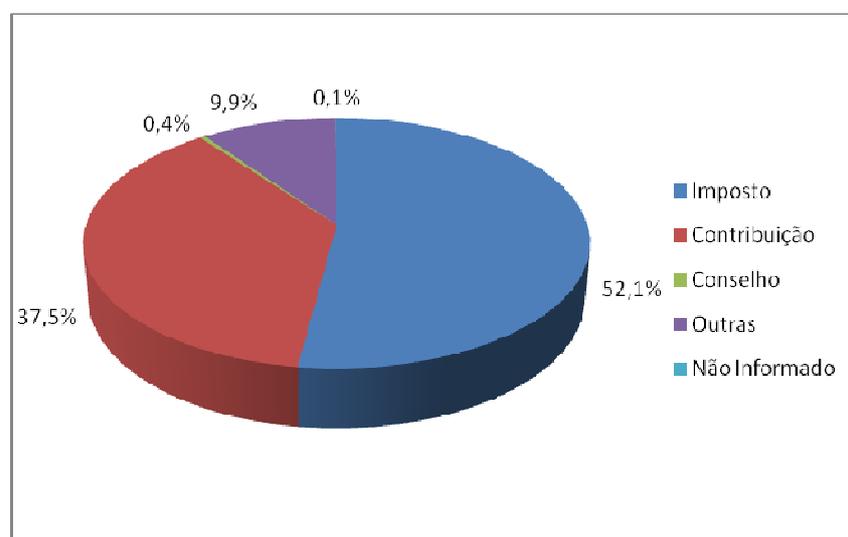
2. A partir de 2002, com o advento da Lei nº 10.480, a PGF passou a reunir as funções de assessoramento jurídico e representação judicial e extrajudicial das autarquias e fundações públicas federais. Anteriormente, essas funções eram exercidas por representantes próprios de cada órgão. No caso deste estudo, em que muitos dos processos de autarquias e fundações constantes da amostra são anteriores a 2002, optou-se por tratar todos os casos como se houvessem sido representados pela PGF desde a sua propositura.

Isolando-se apenas as ações movidas pela PGFN, tem-se que os executivos fiscais em regra são movidos inicialmente contra pessoas jurídicas (83,2%) e apenas por exceção contra pessoas físicas (16,8%).<sup>3</sup>

De acordo com o gráfico 2, pode-se perceber que os impostos federais são o principal objeto da ação de execução fiscal promovido pela PGFN (52,1%), seguidos pelas contribuições sociais federais (37,5%) e de outras verbas destinadas à União, como multas, aforamentos, laudêmios e obrigações contratuais diversas (9,9%).

## GRÁFICO 2

### Distribuição dos processos de execução fiscal patrocinados pela PGFN, segundo a natureza da cobrança



Elaboração própria.

O valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,25 (para uma mediana de R\$ 3.154,39).

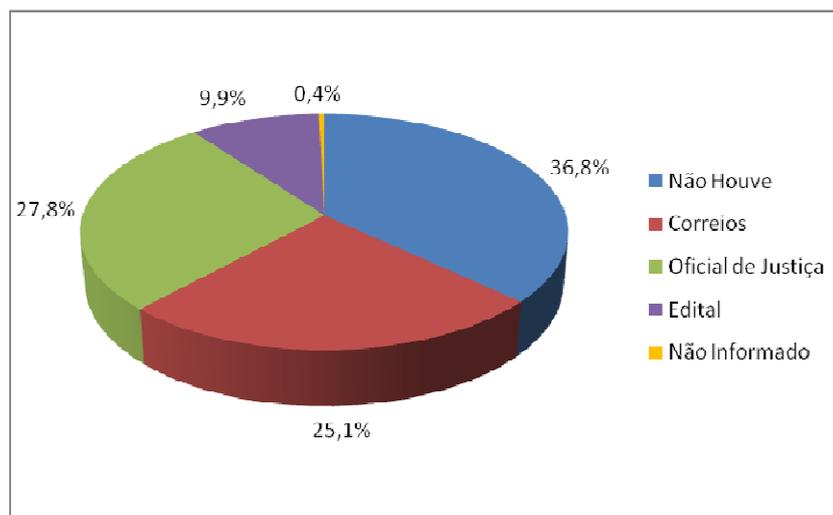
Considerando-se as grandes rotinas que compõem o processo de execução fiscal promovido pela PGFN, percebe-se que o cumprimento da etapa de citação constitui um imenso gargalo inicial. Apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo. Em 56,8% dos processos ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação, e em 36,3% dos casos não há qualquer citação válida. Como a

3. De acordo com o procedimento empregado em campo, essa informação diz respeito ao primeiro executado: 83,2% das ações de execução fiscal são movidas inicialmente contra pessoas jurídicas, embora posteriormente possam ser direcionadas à pessoa física de seus sócios ou administradores, na hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.

citação ocorre por edital em 9,9% dos casos, pode-se afirmar que em 46,2% dos executivos fiscais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça. O gráfico 3, a seguir, apresenta o meio pelo qual a citação foi realizada:

GRÁFICO 3

**Distribuição dos processos de execução fiscal patrocinados pela PGFN, segundo o tipo da citação**



Elaboração própria.

Ao cruzar a quantidade de ações nas quais ocorre pelo menos uma tentativa inexitosa de citação com o universo de executivos fiscais nos quais o devedor não é encontrado pelo sistema de Justiça, chega-se à conclusão de que a localização imediata do executado é fundamental para o êxito da citação pessoal. Quando o devedor não é encontrado logo na primeira tentativa, as chances de que venha a ser localizado posteriormente caem para pouco mais de um terço.

Em 15,7% dos casos há penhora de bens, mas apenas um terço dessas penhoras resulta da apresentação voluntária de bens pelo devedor.<sup>4</sup> Em somente 3,8% dos processos de execução fiscal ocorre algum tipo de objeção de preexecutividade, e apenas 6,5% dos devedores opõem embargos à execução.

Caso a Justiça Federal logre penhorar bens do devedor, a probabilidade destes satisfazerem integralmente os interesses da União tende ao irrisório.

4. O número relativamente baixo de casos nos quais o devedor apresenta voluntariamente bens à penhora pode estar correlacionado com a pequena quantidade de executados que procuram exercer o direito de defesa. Embora não seja demonstrável pelos dados coletados neste estudo, tal hipótese merece ser investigada oportunamente.

Somente 2,8% das ações de execução fiscal resultam em algum leilão judicial, com ou sem êxito. Do total de processos, em apenas 0,3% dos casos o pregão gera recursos suficientes para satisfazer integralmente o débito, enquanto a adjudicação dos bens do executado extingue a dívida em 0,4% dos casos.

Pouco mais de três quintos dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN vencem a etapa de citação. Destes, 22,7% conduzem à penhora, mas somente 17,2% das penhoras resultam em leilão. Nas entrevistas realizadas ao longo da pesquisa, os diretores de secretaria e serventuários da Justiça responsáveis pela etapa do leilão demonstraram profundo desalento com a complexidade dos atos administrativos e judiciais necessários à realização de um leilão, que são extraordinariamente burocráticos, demandam muito trabalho e são de pouca efetividade. Como resultado, muitas das varas da Justiça Federal implantadas nos últimos cinco anos jamais realizaram qualquer pregão.

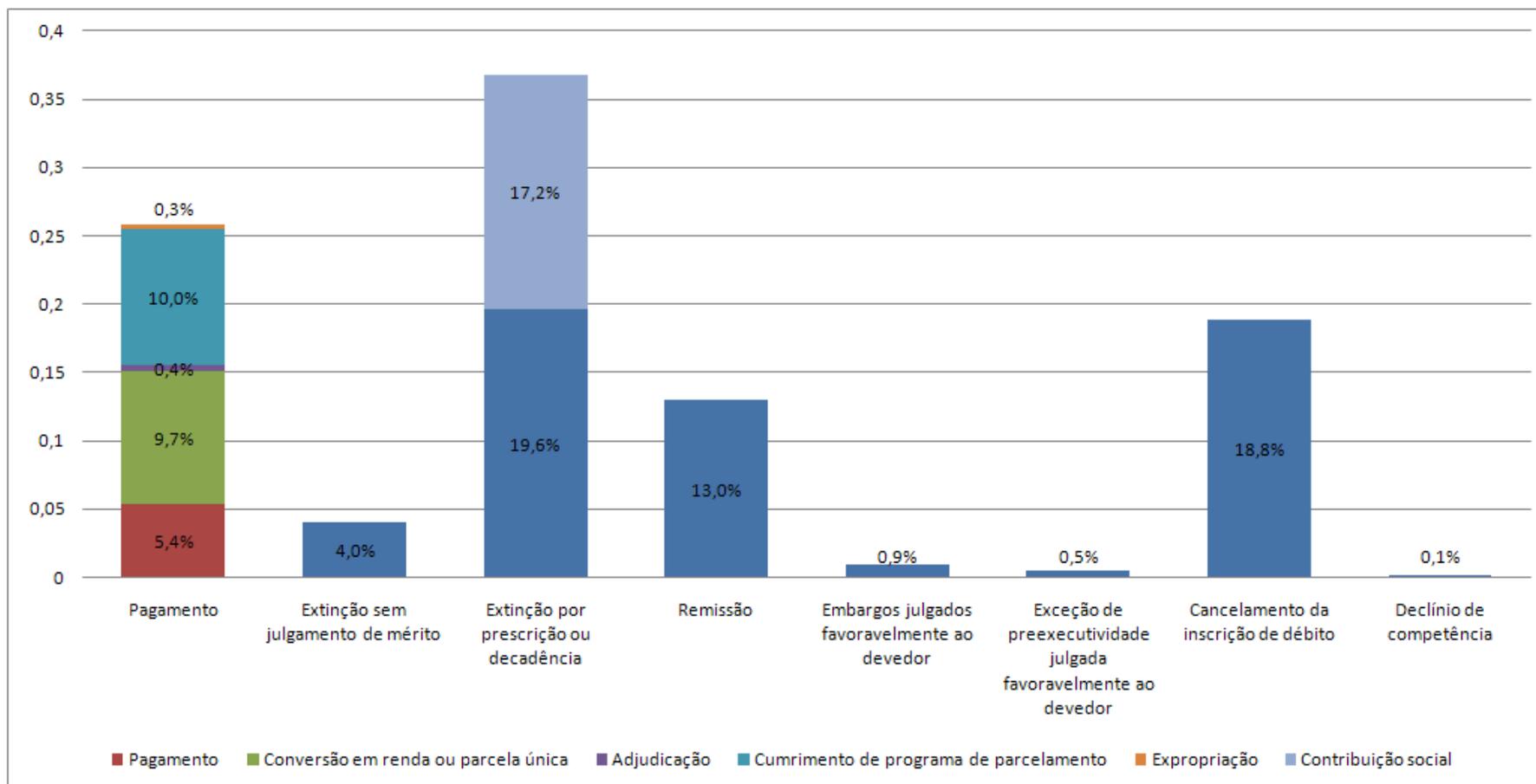
Em que pesem todos os obstáculos, o grau de sucesso das ações de execução fiscal promovidas pela PGFN é razoável, uma vez que em 25,8% dos casos a baixa ocorre em virtude do pagamento integral da dívida, índice que sobe para 34,3% nos casos em que houve citação pessoal.<sup>5</sup> Vale destacar, entretanto, que a extinção por prescrição ou decadência é o principal motivo de baixa, respondendo por 36,8% dos casos. Em seguida, vêm o pagamento (25,8%), o cancelamento da inscrição do débito (18,8%) e a remissão (13,0%). Ao final, 14,7% das sentenças de execução fiscal são recorridas, em regra pelo exequente.

---

5. Considerou-se como extintas por pagamento, para a finalidade de produção deste dado, todas as execuções fiscais nas quais a sentença extinguiu a ação por pagamento (sem especificação), expropriação, conversão em renda e adjudicação.

GRÁFICO 4

**Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa**



Elaboração própria.

Os motivos de baixa dos processos de execução fiscal demandam algumas reflexões.

Em primeiro lugar, é importante ressaltar que as baixas em regra ocorrem por prescrição e decadência ou pagamento integral da dívida. Ou seja, em regra os executivos fiscais fracassam absolutamente ou recuperam integralmente o débito.

Em segundo lugar, deve-se prestar atenção especial à extinção por pagamento. Desagregando-se as modalidades de pagamento, tem-se que a quitação do débito em parcela única, perante o exequente ou o juízo da execução, ocorre em 37,8% dos casos nos quais há o pagamento integral da dívida. Por outro lado, a adesão e o fiel cumprimento ao programa de parcelamento da dívida representam 38,8% destas ações. Ademais, e contrariamente ao senso comum, o grau de respeito aos programas de parcelamento mostra-se extraordinariamente elevado: 54,1% dos executados que aderem a programas de parcelamento cumprem integralmente com as obrigações pactuadas.<sup>6</sup>

Em terceiro lugar, deve-se atentar à inefetividade dos meios de defesa empregados pelo executado. O número de devedores que apresentam defesa é baixo e a taxa de sucesso é ainda pior. Somente 3,8% dos executados apresentam objeção de preexecutividade, as quais são julgadas favoravelmente ao devedor em 0,5% dos casos. Já os 6,5% de executados que apresentam embargos obtêm ganho de causa em 0,9% dos casos. Logo, a taxa de sucesso do devedor nas objeções de preexecutividade é de 8,2%, enquanto nos embargos é de 14,3%.

---

6. O que surpreende, no que diz respeito às modalidades de pagamento, é a pouca informação existente nos autos sobre quem, de que modo e quanto pagou ao exequente. Em regra, os juízes não têm qualquer preocupação em verificar se a informação prestada pelo exequente é verdadeira, ou seja, se realmente houve o pagamento e qual o valor efetivamente pago. Por essa razão, em 20,9% dos casos não se sabe a modalidade de pagamento adotada e em 16,3% dos processos não consta qualquer informação sobre o valor efetivamente apurado. Considerando apenas os casos em que essa informação encontra-se presente, pode-se afirmar que cada ação de execução fiscal, promovida pela PGFN e extinta por pagamento integral da dívida, resulta na arrecadação média de R\$ 54.783,77 em principal (para uma mediana de R\$ 6.586,83) e R\$ 129,42 em custas judiciais (para uma mediana de R\$ 10,64).

Finalmente, é importante ter em mente que o processamento das execuções fiscais presentes na amostra ocorreu em meio físico em 98,8% dos casos, enquanto 1,2% estão digitalizadas e apenas uma quantidade estatisticamente desprezível pode ser considerada como virtual.

### **3. FLUXOGRAMA DO PEFM PROMOVIDO PELA PGFN (PEFM/PGFN)**

Uma vez estabelecidas as características gerais dos executivos fiscais promovidos pela PGFN (PEFMpgfn), a primeira tarefa relevante na definição do seu custo consiste em determinar qual a frequência de cada uma das etapas que o compõem. Em outras palavras, é preciso determinar não apenas quais são as etapas que, nos termos da Lei Federal nº 6.830/1980, deveriam formar um executivo fiscal, mas quantas vezes são de fato executadas ao longo de um processo real, desde a autuação até a baixa definitiva.

Pode-se inferir que o PEFMpgfn conta com uma (01) autuação (*a*) e um (01) despacho inicial (*b*). Na etapa de citação, ocorrem em média 0,72 tentativas de citação pelo correio (*c*); 0,75 tentativas de citação por oficial de justiça (*d*); 0,21 tentativas de citação por edital (*e*) e uma quantidade estatisticamente desprezível de tentativas de citação por email.

Quanto à taxa de sucesso dos meios empregados para a citação, pode-se afirmar que 61,9% das tentativas de citação por carta registrada (aviso de recebimento – AR) são exitosas, contra 51,7% das tentativas de citação por oficial de justiça e 44% das tentativas de citação por edital. Contrariamente ao senso comum, a taxa de sucesso das tentativas de citação por oficial de justiça é significativamente pior do que a das tentativas de citação por AR. Igualmente surpreendente é que a taxa de sucesso das tentativas de citação por edital seja de apenas 44%. Como o emprego destes instrumentos só não é exitoso quando este contém algum erro ou imprecisão e precisa ser republicado, uma taxa de sucesso tão baixa indica que a quantidade de equívocos na publicação é bastante expressiva.

Na etapa de penhora, são expedidos em média 0,74 mandados de penhora e avaliação (*f*), com taxa de sucesso de apenas 29,8%. Cada processo de execução fiscal conta em média com 0,05 leilões (*g*) e vai 5,77 vezes – em vistas – à PGFN para conhecimento ou providências (*h*).

No que diz respeito à defesa do executado, cada processo de execução fiscal conta em média com 0,07 objeções de preexecutividade (*i*) e 0,07 embargos de devedor ou de terceiros (*j*). No campo dos recursos, cada processo de execução fiscal sofre em média 0,03 agravos (*k*); 0,15 apelações (*l*) e 0,02 recursos especiais ou extraordinários (*m*). Ao final, conta com uma (01) sentença (*n*) e uma (01) baixa definitiva (*o*).

Logo, as frequências médias prováveis de cada uma das etapas processuais, que compõem o PEFMpgfn, podem ser descritas por meio da seguinte fórmula matemática (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/frequência das etapas):

$$PEFMpgfnFE = a + b + 0,72c + 0,75d + 0,21e + 0,74f + 0,05g + 5,77h + 0,07i + 0,07j + 0,03k + 0,15l + 0,02m + n + o$$

Uma vez que as frequências são estabelecidas, a segunda fase relevante na definição do custo do PEFM diz respeito aos tempos necessários ao cumprimento dessas etapas. Como a mão de obra diretamente empregada é a principal unidade de custo em qualquer atividade essencialmente burocrática ou intelectual, e os juízes e serventários não são remunerados por tarefa, mas pelo exercício do cargo ou função, o custo do processamento será determinado essencialmente pelo tempo que dedicam à prática de cada um dos atos processuais e atividades administrativas que compõem o executivo fiscal.

Com base em técnica denominada de carga de trabalho ponderada (WCM), mediu-se o tempo médio total de tramitação, que considera o intervalo de tempo transcorrido entre o momento processual no qual se ordena a prática

do ato e o instante no qual este é efetivamente concluído. A partir da análise dos autos findos que compuseram a amostra utilizada para construir o PEFMpgfn, pode-se afirmar que, entre a elaboração da petição inicial pela PGFN e a autuação na Justiça, transcorrem 127 dias (*a*).<sup>7</sup> Uma vez autuado, o executivo fiscal demanda 54 dias até a ocorrência de um despacho inicial (*b*).

Após o despacho inicial, transcorrem em média 17 dias até que seja ordenada a citação e mais 1.523 dias até que se encontre o executado ou que se extinga o processo, nos casos em que este não venha a ser encontrado. Logo, pode-se afirmar que o PEFMpgfn permanece durante 1.540 dias na etapa de citação ( $\alpha$ ).

O PEFMpgfn permanece durante 569 dias na etapa de penhora (*f*) e 722 dias na de leilão (*g*). No trabalho de campo conduzido neste estudo, não foi calculado o tempo médio de duração das vistas à PGFN (*h*), de modo que os intervalos de tempo durante os quais o processo encontra-se em vistas ao exequente estão incorporados no total de cada etapa durante a qual ocorreram.

No que diz respeito à defesa do executado, cada objeção de preexecutividade prolonga o processo por 674 dias (*i*) e os embargos de devedor ou de terceiros demandam 1.791 dias para o seu processamento (*j*).

No campo dos recursos, cada agravo, apelação, recurso extraordinário, recurso especial ou embargo de declaração demanda 318 dias para apreciação, e atrasa a baixa do processo em 130 dias, representando um aumento total no tempo de tramitação de 448 dias ( $\beta$ ). Não havendo recurso, entre a sentença e a baixa definitiva transcorrem em média 250 dias ( $\gamma$ ). Em geral, os recursos não são um obstáculo significativo à célere tramitação do executivo fiscal, em relação ao tempo consumido nas atividades típicas do Primeiro Grau de Jurisdição.

Introduzindo os lapsos temporais acima descritos na fórmula do PEFMpgfnFE, e considerando que  $\alpha = 1,57$ ,  $\beta = 0,21$  e  $\gamma = 1$ , a função entre frequências e tempos médios prováveis de duração das etapas processuais

---

7. O que incorpora tanto o tempo consumido pelo exequente para protocolar a petição inicial, quanto o tempo necessário à autuação.

adquire o seguinte conteúdo (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/tempo médio total de tramitação):

$$PEFM_{pgfnTT} = 1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 0,07(1791) + 0,21(448) + 1(250)$$

Consequentemente, o tempo médio total de tramitação de um PEFM<sub>pgfn</sub> é de 3.571 dias, ou seja: 9 anos, 9 meses e 16 dias. Nota-se que essa é uma média provável produzida em função da frequência média provável e do tempo médio provável das etapas que compõem o executivo fiscal promovido pela PGFN.

#### **4. CUSTO DO PEFM<sub>pgfn</sub>**

Sabendo-se qual a frequência e os tempos médios de cada uma das etapas que compõem o PEFM<sub>pgfn</sub>, têm-se os multiplicadores de boa parte das unidades que determinam o custo médio do processo de execução fiscal promovido pela PGFN na Justiça Federal. Entretanto, para que se possa chegar a um valor monetário, faz-se necessária uma análise prévia do custo de cada um desses insumos, bem como dos demais fatores relevantes. Para tanto, parte-se sempre dos dados sobre o orçamento executado pela Justiça Federal de Primeiro Grau no ano de 2009, excluindo os restos a pagar.

Para transformar em medida de custo as informações sobre a frequência e o tempo médio total de duração de cada uma das etapas que compõem o PEFM, foi construído um indicador denominado custo médio por processo/dia (CMPD).

O CMPD pode ser determinado a partir da conversão do orçamento executado em orçamento diário, subdividindo-o, a seguir, pelo número de processos que tramitaram no Primeiro Grau de Jurisdição da Justiça Federal

ao longo de 2009. Considerando-se o orçamento executado de R\$ 4.912,7 milhões e um total de casos pendentes e processos baixados de 8,5 milhões (Justiça em Números, 2010); tem-se que o orçamento diário da Justiça Federal de Primeiro Grau é de R\$ 13,5 milhões e o CMPD do ano de 2009 é de R\$ 1,58.

Por sua vez, o processamento do executivo fiscal gera alguma renda ao Poder Judiciário, por meio da arrecadação de custas. Conforme exposto anteriormente, o valor médio apurado em custas nas ações de execução fiscal promovidas pela PGFN (CAEFpgfn) e processadas na Justiça Federal com baixa definitiva no ano de 2009 é de R\$ 35,49.

Partindo-se da fórmula matemática de cálculo do tempo médio total de tramitação do executivo fiscal, pode-se afirmar que a função do custo médio total provável do PEFMpgfn é a seguinte (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/custo médio total):

$$PEFMpgfnCMT = \{cmpd [1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 0,07(1791) + 0,21(448) + 1(250)]\} - caef$$

Ou seja:

$$PEFMpgfnCMT = \{R\$1,58[1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 0,07(1791) + 0,21(448) + 1(250)]\} - R\$35,49$$

Logo, o *custo médio total provável do PEFMpgfn* é de R\$ 5.606,67. Todavia, esse número enseja algumas considerações importantes.

Em primeiro lugar, é preciso ter em conta as fragilidades do CMPD como indicador de custo. Embora sua utilização permita que o custo médio total provável do PEFMpgfn flutue de acordo com o tempo de tramitação (refletindo a opção adotada neste estudo de tomar o tempo como principal

fonte de custo variável dos processos judiciais), o CMPD despreza quaisquer outras especificidades desse tipo de ação. Em outras palavras, embora o custo médio total dos diferentes tipos de ação possa mudar em função de seu tempo médio total de tramitação, outros fatores, como complexidade das rotinas e qualidade da mão de obra empregada, não podem ser objeto de cálculo por meio desse método. Além disso, como não existem dados orçamentários pormenorizados por seção ou subseção judiciária, não há como segregar o impacto exercido especificamente pela execução fiscal sobre o orçamento de capital e custeio da Justiça Federal de Primeiro Grau.

Em segundo lugar, é importante considerar que o custo médio total incorpora o custo do processamento dos embargos e dos recursos. Levando-se em conta as opções metodológicas adotadas neste estudo (segundo as quais os embargos devem ser considerados ações autônomas em relação ao executivo fiscal, e o custo do processamento dos recursos não pode ser determinado senão por meio de um estudo específico sobre o funcionamento dos tribunais), talvez o mais correto seja desprezar esses fatores. Desconsiderando o processamento dos embargos e recursos, a função do custo médio total provável do PEFMpgfn é a seguinte (processo de execução fiscal médio promovido pela PGFN/custo médio total exceto embargos e recursos):

$$PEFMpgfnCMT_{eer} = \{R\$1,58[1(127) + 1(54) + 1,57(1540) + 0,74(569) + 0,05(722) + 5,77(0) + 0,07(674) + 1(250)]\} - R\$35,49$$

Consequentemente, o *custo médio total do PEFM, exceto embargos e recursos, é de R\$ 5.260,34*. Quanto a este número, é importante lembrar que o custo médio total provável dos embargos e recursos é de apenas R\$ 219,19 em virtude da baixa frequência com a qual esses ocorrem no PEFMpgfn. Pela técnica da WCM, o custo médio total provável de um embargo é de R\$ 2.829,78. Entretanto, como cada processo de execução fiscal médio promovido

pela PGFN conta com apenas 0,07 embargo, seu peso relativo no PEFMpgfn é de apenas R\$ 198,08.

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Conforme os resultados apresentados, pode-se afirmar que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%.

Considerando-se o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, pode-se afirmar que o *breaking even point*, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.

Entretanto, é importante ressaltar que esses valores resultam parcialmente do fato de que a PGFN tem um desempenho pior do que outros exequentes, tais como a PGF, a Caixa Econômica Federal e os conselhos de fiscalização das profissões liberais, na recuperação de créditos fiscais da União. Considerando-se o custo unitário médio das ações de execução fiscal em geral, que é de R\$ 4.368,00, e a probabilidade que um executivo fiscal em geral tem de resultar em pagamento integral do crédito, que é de 33,9%, tem-se que o *breaking even point* das ações de execução fiscal em geral é de R\$ 12.885,60. Em outras palavras, se a PGFN conseguisse atingir o mesmo grau de eficiência e efetividade da média dos exequentes, este seria o valor a partir do qual seria economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal.

Por essas razões, seria razoável reajustar, a partir de 1º de janeiro de 2012, o piso mínimo para o ajuizamento de ações de execução fiscal da PGFN

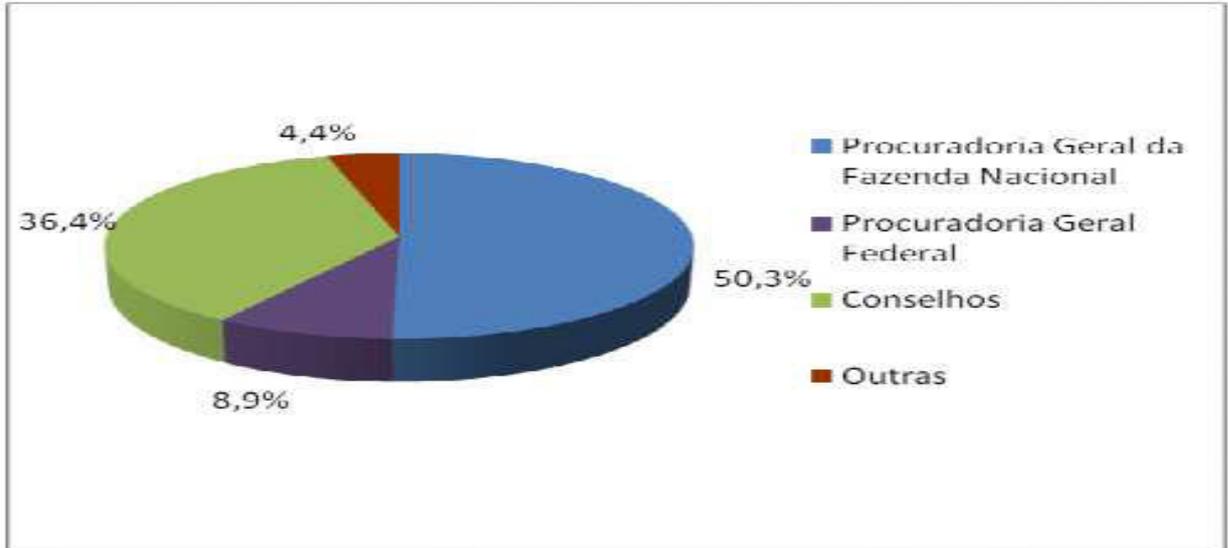
dos atuais R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00. Porém, a fixação desse novo piso mínimo deveria ser cercada de alguns cuidados.

Em primeiro lugar, dever-se-ia determinar que a imposição do novo piso mínimo não autoriza a desistência, por parte dos procuradores da Fazenda Nacional, de executivos fiscais pendentes de julgamento, desde que estes já tenham resultado em citação pessoal do executado. Como a citação é a principal responsável, tanto pelo custo, quanto pela demora no processamento das ações de execução fiscal, não seria razoável permitir que a PGFN desistisse dessas ações, que têm maior probabilidade de pagamento.

Em segundo lugar, a implementação do novo piso mínimo deveria vir acompanhada da implementação de medidas de redução do risco moral (*moral hazard*) associado ao não pagamento de tributos. Em outras palavras, é importante que a divulgação do novo valor dê-se no contexto de simultânea publicação de uma clara política de recuperação dos créditos fiscais inferiores a R\$ 20.000,00, sob pena de sinalizar à sociedade a desimportância do correto recolhimento de impostos e contribuições.

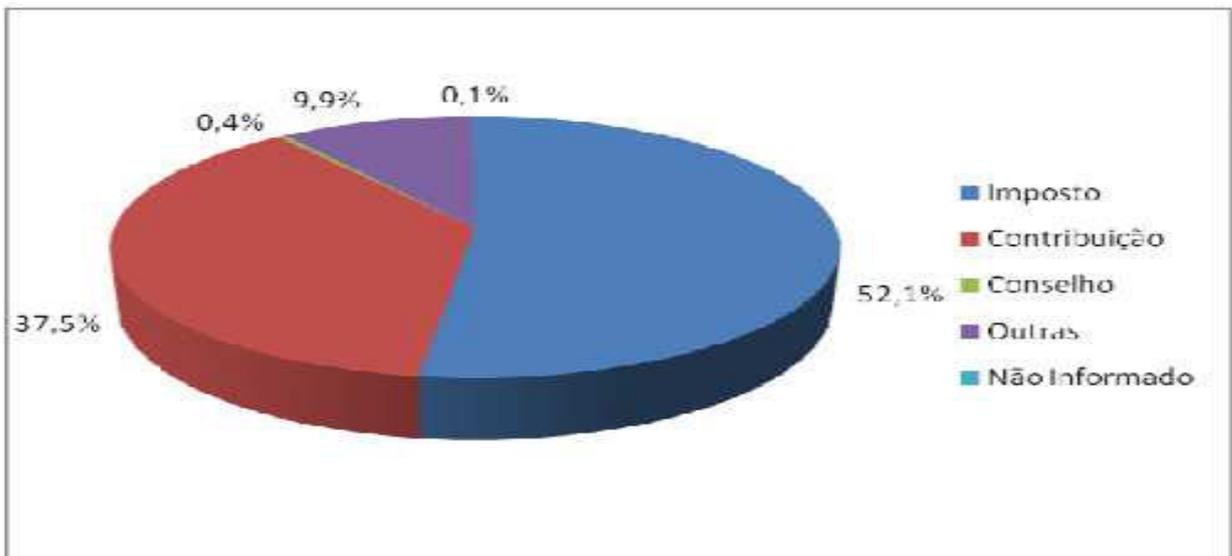
Por fim, é importante ressaltar que o novo piso mínimo permitirá uma redução progressiva do volume de trabalho da área de contencioso da PGFN da ordem de 52%, ao longo dos próximos nove anos. Trata-se, portanto, de uma excelente oportunidade para incorporar inovações em gestão que permitam equiparar o seu desempenho à média dos demais exequentes. Logo, seria fundamental que viesse acompanhado de um plano estratégico de melhoria da eficiência e eficácia das atividades do órgão, contendo metas claras e instrumentos de monitoramento e avaliação contínuos, visando ao acompanhamento permanente de sua implantação.

ANEXO 3 – DISTRIBUIÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL SEGUNDO O EXEQUENTE



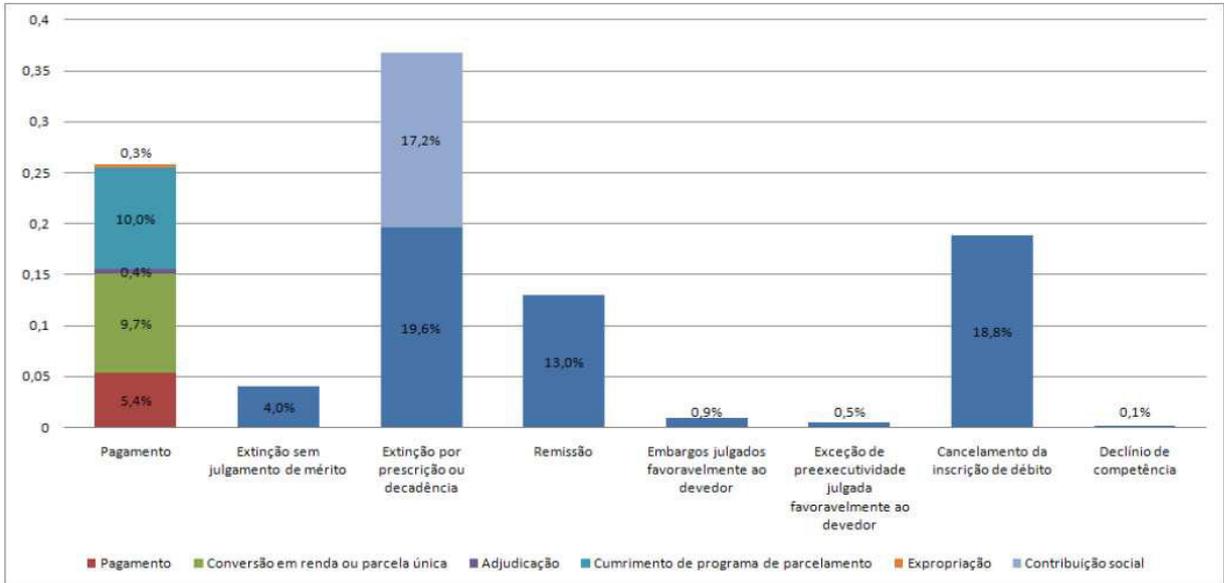
Fonte: Cunha; Klin; Pessoa (2011, p. 4)

ANEXO 4 – DISTRIBUIÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL PATROCINADOS PELA PGFN, SEGUNDO A NATUREZA DA COBRANÇA



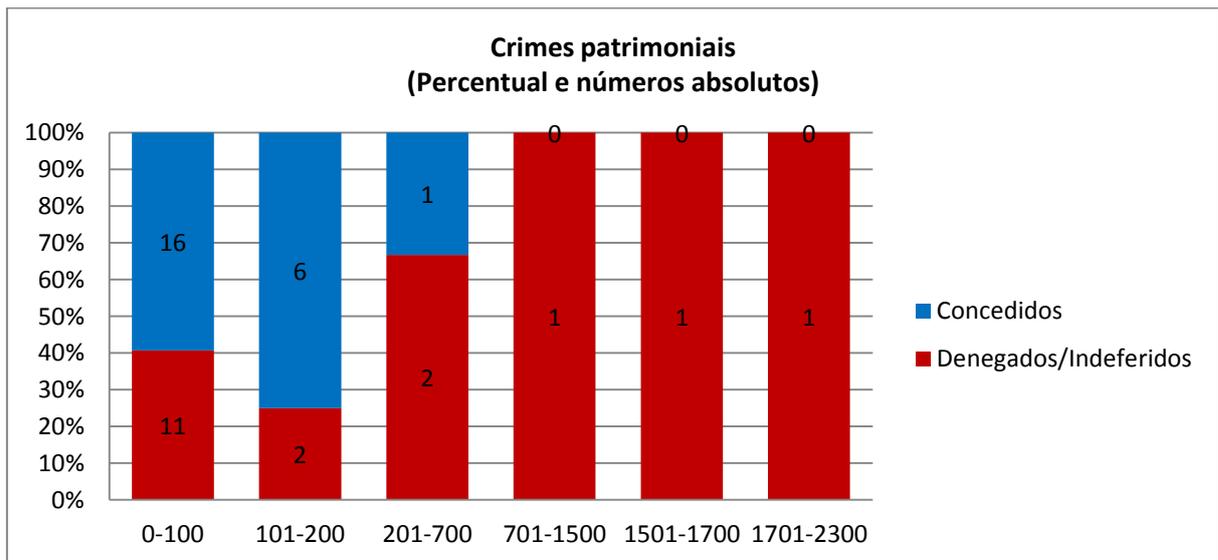
Fonte: Cunha; Klin; Pessoa (2011, p. 5)

ANEXO 5 – DISTRIBUIÇÃO DOS PROCESSOS DE EXECUÇÃO FISCAL  
PROMOVIDOS PELA PGFN, SEGUNDO O MOTIVO DA BAIXA



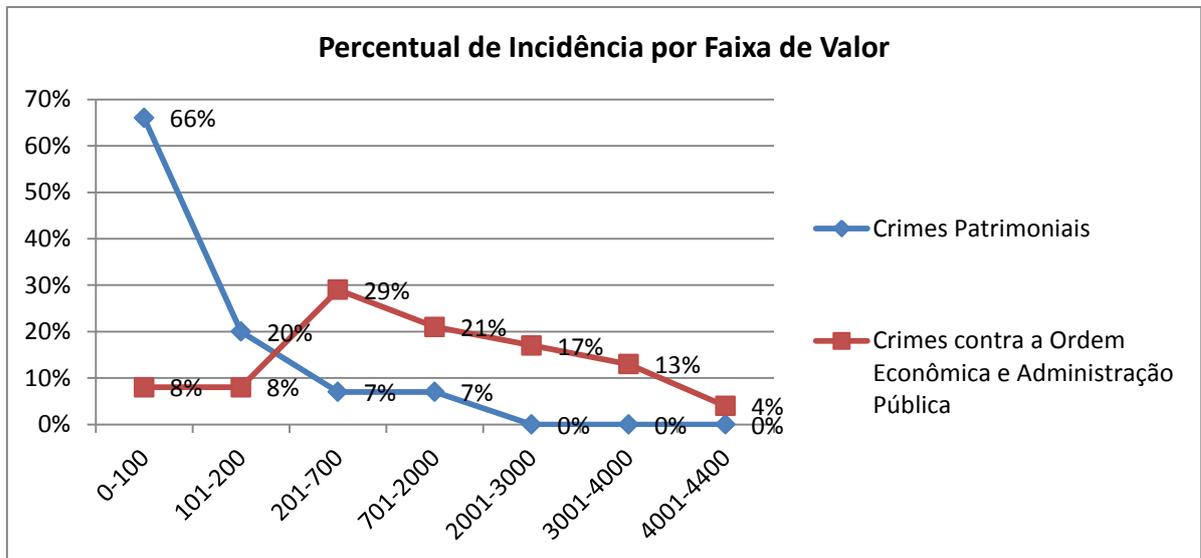
Fonte: Cunha; Klin; Pessoa (2011, p. 8)

ANEXO 6 – CRIMES PATRIMONIAIS (PERCENTUAL E NÚMEROS ABSOLUTOS)



Fonte: Botinni; Sadek (2011, p. 23)

## ANEXO 7 – PERCENTUAL DE INCIDÊNCIA POR FAIXA DE VALOR



Fonte: Botinni; Sadek (2011, p. 23)