

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE**

**LAÍS SOUZA PIGNATARO**

**O DIREITO PENAL MÍNIMO E SUA APLICAÇÃO AOS DELITOS  
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

**NATAL/RN**

**2013**

LAÍS SOUZA PIGNATARO

**O DIREITO PENAL MÍNIMO E SUA APLICAÇÃO AOS DELITOS  
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como exigência parcial para  
obtenção do grau de bacharel em Direito, sob  
orientação do Prof. Esp. Eduardo Cunha Alves de  
Sena.

NATAL/RN

2013

LAÍS SOUZA PIGNATARO

**O DIREITO PENAL MÍNIMO E SUA APLICAÇÃO AOS DELITOS  
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

BANCA EXAMINADORA:

---

Prof. Esp. Eduardo Cunha Alves de Sena

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

---

Prof. Esp. Paulo Eduardo de Figueiredo Chacon

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

---

Prof. Esp. Bruno José Souza de Azevedo

UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE

DATA DA APROVAÇÃO: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus por me fortalecer e me iluminar ao longo desta jornada acadêmica, demonstrando que com fé e esforço não há limites para a superação.

Aos meus pais (Hélio e Marise) e meu irmão (Igor) pelo apoio incondicional durante todo o curso de Direito e por serem exemplos dos profissionais que pretendo me tornar, ao final desta etapa.

Ao meu noivo (Ciro) pela paciência, dedicação e participação efetiva ao longo da minha formação acadêmica, permanecendo ao meu lado nos momentos de angústia e alegria durante esse percurso, sempre acreditando no meu potencial.

Ao meu professor orientador Esp. Eduardo Sena, pela atenção, disponibilidade de tempo e de material acadêmico na construção deste trabalho monográfico e incentivo na minha formação profissional.

Aos Defensores Públicos da União Dr. José Arruda Pinheiro e Dra. Lorena Costa Melo que compartilharam comigo suas notórias experiências jurídicas, bem como suas percepções de promoção da Justiça Social no âmbito do Direito Penal.

Aos amigos e colegas, especialmente Mariana, Juliana, Vanessa Karem e Vanessa Cristina, que me deram suporte constantemente para que este percurso fosse concluído com êxito.

A cada um que participou da construção dessa história: muito obrigada.

*“A espada não é a ordem, mas a opressão; não é a tranquilidade, mas o terror, não é a disciplina, mas a anarquia não é a moralidade, mas a corrupção, não é a economia, mas a bancarrota.”*

(Ruy Barbosa)

## RESUMO

O presente trabalho visa examinar criticamente o Direito Penal Mínimo nos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares. Aborda-se, neste sentido, a importância da norma penal tributária e sua utilização como instrumento arrecadatório do Estado, sendo feito um contraponto entre o bem jurídico tutelado nos crimes tributários e os princípios penalistas da subsidiariedade e *ultima ratio*, oriundos da intervenção mínima, visto que a conduta para ser tipificada criminalmente, deverá ter como objeto, a proteção de bem jurídico, cuja violação não possa ser tutelada pelas demais searas cíveis e administrativas. Analisa-se, assim, a perspectiva da jurisprudência, acerca dos institutos da insignificância e extinção da punibilidade, e sua aplicação nos crimes tributários, a título elucidativo de demonstrar a elevação do tipo penal tributário ao mero aspecto financeiro; e apontando, soluções alternativas à criminalização do ilícito tributário, que atendam aos interesses financeiros do Estado, que se coadunem com a intervenção mínima do Direito Penal, adotada no Estado Democrático de Direito Brasileiro.

Palavras-Chave: intervenção mínima; Direito Penal; crimes tributários.

## ABSTRACT

This paper wants to critically examine the Minimum Criminal Law for tax's crimes. Explained, in this sense, the importance of the tax criminal norm and its use as an instrument of State revenue collection, being made a contrast between the legally protected in tax crimes and criminalists principles as subsidiarity and "*ultima ratio*", derived from the minimal intervention, since the criminal conduct to be typed, must have as its purpose the protection of the legal interests, whose violation does not can be safeguarded by other scope civil and administrative. Moreover, analyzes the perspective of jurisprudence, as the institutes of insignificance and extinction of criminal liability, and its application to tax crimes, as instructive to demonstrate the elevation of type criminal tax to financial aspect, and pointing alternatives to criminalization of offense against tax order that meets the financial interests of the state, which are harmonized with the minimal intervention of the Criminal Law, adopted in the Brazilian Democratic State.

Keywords: minimal intervention; Criminal Law; tax crimes.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CTN – CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

CP – CÓDIGO PENAL

CPC – CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

CPP – CÓDIGO DE PROCESSO PENAL

MF - MINISTÉRIO DA FAZENDA

REFIS – RECUPERAÇÃO FISCAL

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TRF – TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO .....</b>	<b>14</b>
1.1 Importância e finalidade da tributação.....	14
1.2. O poder tributante e a limitação ao poder de tributar. ....	16
1.3 Competência tributária.....	17
1.4 Relação jurídica tributária.....	18
1.5. Cobrança do crédito tributário .....	19
1.6. Garantias e privilégios do crédito tributário .....	21
1.7. Elisão e evasão .....	23
<b>2. O ESTADO E O <i>JUS PUNIENDI</i> .....</b>	<b>25</b>
2.1. A legitimidade do jus puniendi .....	25
2.2. Os princípios do Direito Penal Mínimo no Estado Democrático de Direito .....	28
2.2.1 <i>Intervenção mínima</i> .....	33
2.2.2. <i>Subsidiariedade</i> .....	35
2.2.3. <i>Adequação social</i> .....	36
2.2.4. <i>Lesividade</i> .....	37
2.2.5. <i>Insignificância</i> .....	38
2.2.6 <i>Proporcionalidade</i> .....	40
<b>3. O ESTADO E OS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>43</b>
3.1. Tutela penal da ordem tributária .....	43
3.2. Distinção entre infração tributária e infração penal tributária .....	45
3.3. Características dos Crimes Tributários no direito brasileiro.....	47
3.3.1 <i>Os delitos tributários na Lei nº 8.137/90</i> .....	48

3.3.2. <i>Os delitos tributários no Código Penal</i> .....	52
3.4. Elemento subjetivo dos delitos contra a ordem tributária.....	54
<b>4. CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>57</b>
4.1. Justificativa estatal.....	57
4.2. Utilização do tipo penal para fins arrecadatórios.....	60
4.3. Insignificância Tributária.....	65
4.4. Extinção de punibilidade pelo adimplemento da obrigação. ....	69
4.5. Banalização do Direito Penal e a descriminalização .....	73
4.6. Alternativas à criminalização do delito tributário.....	78
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>82</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>85</b>

## INTRODUÇÃO

A existência de um Estado está intimamente ligada à capacidade de manutenção de sua estrutura e execução dos objetivos que se dispôs constitucionalmente, visando à satisfação do bem comum.

Assim, é através da arrecadação tributária que o Estado obtém a maior parte dos recursos para satisfazer as necessidades públicas e realizar seus objetivos fundamentais, previsto no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

A obtenção de recursos para aplicação nas despesas públicas é, em sua maioria, oriunda da tributação, no qual o próprio Estado exige compulsoriamente da população, prestação pecuniária a fim de garantir a realização de benfeitorias e serviços que lhe compete, em prol desta população contribuinte ou não.

Ainda que seja certa a imprescindibilidade da arrecadação em favor dos cofres públicos, através dos tributos e contribuições, para manutenção do aparato estatal e consecução das necessidades coletivas, o direito do Estado de tributar não é absoluto. O Estado deve, para exigir tal prestação pecuniária dos contribuintes, obedecer às garantias e direitos fundamentais do cidadão, previstos em toda a Carta Magna, bem como os princípios constitucionais da tributação, e as limitações específicas ao poder de tributar, enunciadas pela Lei, conforme artigo 146, inciso III, da Constituição Federal.

Nesse sentido, infere-se que, apesar do Estado ter o direito de efetuar a cobrança da dívida originada pelo inadimplemento de tributos, tal direito deve ser exercido em consonância com os direitos fundamentais e princípios basilares do Estado Constitucional de Direito.

Ademais, o Estado para realizar os objetivos em que se propôs constitucionalmente, além do poder de tributar, tem a prerrogativa de garantir a paz social através do *jus puniendi*, consubstanciado no direito de punir condutas que entenda ser prejudiciais à sociedade e aos bens juridicamente protegidos por ele podendo, inclusive, restringir a liberdade do ser humano.

Na contemporaneidade, o Direito Penal possui a função precípua de coibir condutas lesivas e danosas à sociedade. Para isso, vale-se da privação de liberdade como medida coercitiva de desestímulo de condutas que importem em violação de bem jurídicos constitucionalmente relevantes.

Em virtude do caráter gravoso da reprimenda imposta aos que cometem uma conduta ilícita tipificada criminalmente, o Direito Penal deve ser utilizado em último caso e para proteger somente aqueles bens imprescindíveis para a manutenção do bem-estar social.

Por ser de lídima importância, a ordem tributária foi elevada à condição de bem jurídico, tutelado pela via do Direito Penal. Destarte, deve o Estado, ao se utilizar dessa via para reprimir condutas que visem ilidir o pagamento de obrigações tributárias, estar atento aos princípios basilares do Direito Penal, para que não se cometa abusos e arbitrariedades, apenas com desiderato de garantir o interesse arrecadatário.

Com efeito, a presente monografia visa analisar a aplicação do Direito Penal Mínimo no que concerne aos crimes contra a ordem tributária, tecendo considerações acerca dos bens tutelados pela norma penal e questionando se a seara criminal é a via adequada para resguardar esses bens.

Inicialmente, no primeiro capítulo, serão abordados elementos acerca da ordem tributária e a importância desta para o desenvolvimento do Estado, justificando o motivo pelo qual o legislador elevou este bem jurídico à tutela do Direito Penal.

O segundo capítulo fará uma explanação referente ao poder punitivo do Estado em contraponto com o Direito Penal Mínimo e seus princípios balisares, como a intervenção mínima (*ultima ratio*) e o princípio da subsidiariedade, entre outros, visto que a conduta para ser tipificada criminalmente deverá ter como objeto a tutela de bem jurídico, cuja violação não possa ser tutelada pelas demais searas cíveis e administrativas.

No terceiro capítulo, serão introduzidos conceitos acerca dos delitos contra a ordem tributária, sendo a ênfase do trabalho, os delitos praticados pelo particular-contribuinte. Ainda neste capítulo, será elucidado qual o bem juridicamente protegido por tais delitos, quais são os tipos previstos no ordenamento jurídico brasileiro e seus respectivos elementos subjetivos.

No quarto capítulo, será explanado o posicionamento atual da jurisprudência acerca da intervenção mínima do Direito Penal nos crimes contra a ordem tributária. Além disso, como o princípio da insignificância e a extinção da punibilidade pelo adimplemento da obrigação se apresentam no tocante a tais crimes.

No quarto parágrafo também será traçado um paralelo entre a extinção da punibilidade pelo pagamento com a intenção arrecadatária do Estado de associar o bem jurídico protegido penalmente, ao mero aspecto financeiro, evidenciando assim, a falta de interesse estatal em punir os fraudadores, contanto que estes quitem a dívida fiscal. Do mesmo modo, serão confrontados essa intenção arrecadatária do Estado com a elevação da insignificância penal ao valor mínimo de ajuizamento das execuções fiscais.

Na sequência, será discorrida uma análise crítica acerca da justificativa estatal da criminalização do ilícito tributário e consequente banalização do Direito Penal diante do modo em que ele está sendo aplicado, com escopo de forçar o indivíduo a pagar uma dívida, mesmo em prol do Estado.

A metodologia utilizada na monografia será a pesquisa bibliográfica, através da análise doutrinária referente à concepção do Estado Penal Mínimo no ordenamento jurídico brasileiro.

Ademais, o embasamento jurisprudencial acerca das decisões de insignificância na seara penal tributária de extinção de punibilidade no pagamento da dívida tributária será essencial para justificar o pensamento deste trabalho monográfico, dando subsídio à fundamentação da inadequação da via penal na tutela da ordem tributária.

Assim, a pesquisa documental em forma de jurisprudências e súmulas será bastante elucidativa na construção da monografia, bem como a análise das leis gerais e extravagantes acerca da temática.

## 1. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO

### 1.1 Importância e finalidade da tributação

O Estado<sup>1</sup> surgiu para satisfazer as necessidades coletivas que afligem indeterminado número de pessoas, ou seja, realizar as necessidades públicas, através de diversas atividades que passa a exercer, conhecidas como serviços públicos.<sup>2</sup>

Nesse diapasão, a arrecadação tributária figura como o instrumento através do qual o Estado obtém recursos para realizar as necessidades públicas, tais como: saúde, segurança, educação, provimento jurisdicional, habitação, defesa, entre outras, promovendo assim, os objetivos fundamentais previsto no artigo 3º da Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>.

Nesta esteira, ensina Maurício Kalache<sup>4</sup>:

Realmente, são muitas as tarefas que se impõe ao Estado que ampliou a sua intervenção em diversos setores da vida social, comprometendo-se a prestarr serviços universais (saúde – art. 169, CF; educação – arts. 205/208/213, CF; segurança – art. 144, CF etc.) e que lhe custa, entretanto, muito caro.

(...)

Todos esses serviços (e os servidores ativos e inativos) são mantidos, principalmente, pela receita tributária.

Os valores pagos pelo contribuinte ao Estado constituem uma das fontes mais importantes de financiamento dos serviços e obras públicas.

Leciona também Carlos Roberto de Miranda Gomes e Adilson Gurgel Castro<sup>5</sup>:

O Estado, assim, intervém para regular e tornar possível a existência de atividades variadas, através dos serviços públicos, que são cometidos àquelas pessoas que detém a força coercitiva de exigir de todos o pagamento de certos valores para cobrir as despesas advindas destas funções.

<sup>1</sup> O Estado na concepção de Balladore e Pallieri, citado por José Afonso da Silva, é “uma *ordenação* que tem por *fim* específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre membros de uma dada *população* sobre um dado *território*, na qual a palavra ordenação *ordenação* expressa uma ideia de poder soberano, institucionalizado.” (BALLADORE, PALLIERI, GIORGIO, 1955, *apud*, SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 97-98.

<sup>2</sup> GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed., revista e ampliada. Natal: Nordeste, 2005, p. 24.

<sup>3</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>4</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 117.

<sup>5</sup> GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed., revista e ampliada. Natal: Nordeste, 2005, p. 24.

Corroborando com a ideia de imprescindibilidade da arrecadação fiscal para a manutenção estatal, disserta Hugo de Brito Machado<sup>6</sup>:

Tendo em vista o modelo de Estado que conhecemos, pode-se dizer que todo o Estado necessita de recursos financeiros para o desempenho de suas atividades. Recursos que obtém de seu povo, compelindo as pessoas, os contribuintes, a entregar dinheiro aos cofres públicos.

Ora, é evidente a importância da ordem tributária para a coletividade, fazendo-se mister a disposição de todos os meios jurídicos necessários para sua efetiva proteção.

A obtenção de recursos para aplicação nas despesas públicas é por sua maioria, oriunda da tributação, na qual o próprio Estado exige compulsoriamente da população, prestação pecuniária a fim de garantir a realização de benfeitorias e serviços que lhe compete, em prol desta população contribuinte ou não.

Com efeito, ao passo que se revela cediço a ordem tributária ser bem jurídico essencial para a existência do Estado Constitucional, é possível inferir que a natureza do tributo, é de prestação pecuniária compulsória, uma vez que não é discricionariedade do cidadão contribuir financeiramente para a execução dos serviços estatais.

Tampouco, o pagamento do tributo está necessariamente sujeito a utilização dos serviços estatais, já que o recolhimento de impostos, por exemplo, independente de o contribuinte fazer ou não uso dos serviços que o Estado dispõe, será compulsória sua obrigação de pagar imposto em prol do interesse coletivo.

Neste sentido, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, define o conceito de tributo como: “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”.

Acerca do conceito de tributo, além do fato deste ter natureza compulsória, importa depreender que sua instituição é realizada através de lei, devendo obedecer ao princípio da legalidade, sob pena de abuso do poder estatal.

Ensina Hugo de Brito Machado<sup>7</sup>: “Se considerarmos o conceito de tributo no denominado Estado Democrático de Direito, então, teremos de acrescentar que a vontade do povo, expressa na lei, é um elemento necessário para compor o conceito de tributo”.

Destaque-se, igualmente, acerca do conceito de tributo previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, que ao determinar que a cobrança do tributo será feita “mediante

---

<sup>6</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 120.

<sup>7</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 121.

atividade administrativa plenamente vinculada”, o legislador deixou clara a intenção de não ser discricionária a atividade de cobrança tributária, não ficando a mercê do livre entendimento da Administração.

Assim, disserta Hugo de Brito Machado<sup>8</sup>:

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 o conteúdo que estes devem ter.

Logo, apesar de ser evidente a importância da instituição de tributos e cobrança destes, pelo Estado, para promover o bem coletivo, o poder de tributar do Estado, assim como de efetuar a respectiva cobrança, não é absoluto, sofrendo diversas limitações de ordem constitucional e legal, a fim de que este não se torne um desatino do Estado em detrimento dos direitos e garantias individuais.

## 1.2. O poder tributante e a limitação ao poder de tributar

O Estado, através da legitimidade que lhe conferiu o povo<sup>9</sup>, reflete tanto sua soberania no poder tributante, com a instituição e recolhimento dos tributos, quanto na delimitação do poder tributante ao arbítrio da Administração Pública e na proteção das garantias de seu povo.

Assim, o poder tributante que está dotado de legitimidade, para cobrar coercitivamente tributos em prol do bem coletivo, para o custeio das atividades estatais, deve ser exercido, em consonância com o sistema jurídico. Afirma nesse diapasão, as lições de Patrícia Shoerpf<sup>10</sup>:

[...] o Estado Constitucional Democrático, por sua Lei Fundamental, autolimita-se por regras e preceitos, importa segurança jurídica na relação pessoa estatal e indivíduo, para a consecução das finalidades públicas supremas do Estado com vistas a estabelecer indutores à promoção integral do cidadão com justiça tributária.

Nada obstante, a Constituição, que se configura como reflexo do poder Estatal elencou princípios basilares do poder tributante, a fim de evitar abusos por parte do próprio Estado.

Elucida, nesta esteira Hugo de Brito Machado<sup>11</sup>:

<sup>8</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p.125.

<sup>9</sup> GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. Curso **de Direito Tributário**. 7 ed., revista e ampliada. Natal: Nordeste, 2005, p. 24.

<sup>10</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 42.

<sup>11</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 415.

O poder de tributar é inerente à soberania estatal é inerente à soberania estatal. No plano interno, sofre limitações impostas pelo Direito enquanto sistema de normas produzido pelo próprio Estado. Em determinado momento histórico entendeu-se suficiente a limitação do poder estatal mediante lei. [...] Ocorre, porém, que mesmo através da lei o Estado, às vezes, abusa do seu poder de tributar. Daí surgiu a necessidade de limites ao legislador, desenvolvendo-se a ideia de supremacia constitucional, como instrumento capaz de limitar o arbítrio do Estado, quando este se expressa pela voz do legislador.

A Carta Constitucional elenca alguns princípios limitadores, como o princípio da legalidade da tributação, isonomia tributária, uniformidade da tributação, anterioridade da lei tributária, não cumulatividade, livre circulação de pessoas e bens, vedação do confisco, distribuição de receitas tributárias, bem como as imunidades específicas, genéricas e recíprocas.

Desta feita, uma vez que a tributação deverá ter como propósito proteger os direitos, assegurar as garantias fundamentais dos cidadãos e salvaguardar os interesses coletivos, não pode, portanto, o Estado desrespeitar, obstruir ou transgredir, os princípios supracitados, que ele mesmo elencou para a proteção do direito do contribuinte.

Neste sentido, ensina Maurício Kalache<sup>12</sup>: “O Estado necessita de recursos para custear as atividades-fim. Os tributos constituem a sua principal fonte de receita. Contudo, a pretensão fiscal encontra limites formais no princípio da legalidade dos tributos”.

Logo, é perceptível que apesar de toda relevância que a ordem tributária possui para o aparato estatal, os direitos e garantias individuais devem ser respeitados face ao poder tributante do Estado, se constituindo como verdadeiros limites a tal poder.

### 1.3. A ordem e a competência tributária

A análise da competência tributária é de lúdima relevância para se entender a abordagem dos crimes contra a ordem tributária, uma vez que a competência criminal para o julgamento e processamento de tais crimes, será determinada pela competência tributária.

A ordem tributária é una e designa o conjunto das normas que disciplinam o exercício do poder tributante, que compreende tanto as normas de âmbito federal, como de âmbito estadual e municipal.<sup>13</sup>

Corroborando Hugo de Brito Machado<sup>14</sup>:

<sup>12</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 205..

<sup>13</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 138.

O poder de tributar é inerente à soberania e assim é indivisível. Nada impede que o seu exercício seja atribuído a entidades de direito público que integram o Estado. O que se atribui mediante norma da Constituição é competência. Não o poder, que é aspecto da soberania estatal.

Como já mencionado anteriormente, a instituição dos tributos e seus atos relativos dependem necessariamente de lei, conforme determina o princípio da legalidade.

Deste modo, é através da lei que cada ente competente irá instituir seus respectivos tributos, obedecendo à norma-matriz constitucional.

O ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup> conceitua competência tributária como: “A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”

Destarte, uma vez que a competência e a ordem tributária são unas, não podendo ser divididas, o ente que instituiu o tributo será o competente para processar e julgar os crimes relativos a este tributo.

#### 1.4. Relação jurídica tributária

A relação jurídica tributária está pautada no dever legal do sujeito passivo (o contribuinte) realizar o pagamento do tributo, assim como do sujeito ativo (o Estado) exigir o pagamento do crédito tributário, após efetuado seu devido lançamento. Neste sentido assevera Hugo Machado<sup>16</sup>: “Relação jurídica em virtude da qual o particular tem o dever de prestar dinheiro ao Estado ou de fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”.

Não obstante, antes mesmo de adentrarmos na existência de um crédito tributário, mister se faz ressaltar que, inicialmente, a relação jurídica tributária nasce de uma obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador.

Explica Maurício Kalache<sup>17</sup>:

A obrigação tributária surge quando, no mundo dos fatos, reúnem-se todos os elementos exigidos no tipo penal. [...]

<sup>14</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 138.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 228.

<sup>16</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 110.

<sup>17</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 74-75.

A obrigação tributária divide-se em duas espécies: obrigação principal e obrigação acessória (CTN art. 113).

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato imponible. Tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (*sic*) e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, § 1º).

[...]

A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas nelas previstas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN art. 113, § 2º).

Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Desta feita, podemos dizer que com a previsão expressa em lei e, posteriormente, com a ocorrência do fato gerador, nascerá a obrigação tributária, sendo somente após o lançamento desta obrigação que ela se tornará exigível, recebendo, então, a denominação de crédito tributário.<sup>18</sup>

Com efeito, conclui Hugo de Brito<sup>19</sup>:

Denomina-se obrigação tributária o momento da relação de tributação anterior ao lançamento tributário, ao acertamento destinado a conferir liquidez, certeza e exigibilidade à relação obrigacional. Denomina-se crédito tributário o momento da relação de tributação posterior ao lançamento.

Neste sentido, ensina Cezar Bittencourt e Luciana Monteiro<sup>20</sup>:

Uma vez que reconhecemos os elementos do tipo tributário, podemos identificar se um determinado fato da vida real fez nascer uma relação jurídica tributária, com conseqüente dever de pagar tributo. Além disso, estaremos em condição de valorar se esse dever foi cumprido ou se houve, por parte do sujeito passivo da relação tributária, a prática de alguma infração.

Assim, é a partir da obrigação tributária e, por conseguinte, do crédito tributário que o Estado impõe seu poder tributante, determinando o dever do sujeito passivo efetuar o recolhimento do tributo devido.

### 1.5. Cobrança do crédito tributário

Após constituído o crédito tributário com o lançamento da obrigação tributária, pela autoridade administrativa competente (conforme aduz o artigo 142 do CTN<sup>21</sup>), o Fisco poderá

<sup>18</sup> GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. Curso de **Direito Tributário**. 7 ed., revista e ampliada. Natal: Nordeste, 2005, p. 63-64.

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 149.

<sup>20</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 30.

exigir a cobrança deste referido crédito, realizando todos os procedimentos necessários ao seu recebimento.

Por conseguinte, o crédito tributário não pago dentro do prazo fixado será inscrito na dívida ativa nos termos do artigo 201 do CTN<sup>22</sup>.

Assim, só há de se falar em inscrição na dívida ativa após todo o trâmite regular do processo administrativo fiscal, sem possibilidade de interposição de recursos, caso o contribuinte não tenha efetuado o pagamento do tributo adequadamente.

O crédito tributário inscrito é dotado de presunção de certeza e liquidez para prosseguir com a execução fiscal, conforme aduz o artigo 204 do CTN: “A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”.

O não pagamento da dívida regularmente inscrita enseja no procedimento judicial próprio para a cobrança deste débito, consubstanciado no processo executivo fiscal, regulado pela Lei 6.830/80.

Para fins de esclarecimento, importa destacar a necessidade de trânsito em julgado na esfera administrativa, não podendo haver rediscussões administrativas acerca da existência do débito fiscal, para que se proceda a cobrança judicial do tributo não recolhido, bem como para que este não recolhimento possa se configurar crime contra a ordem tributária.

Neste diapasão entendeu o Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Ou seja, conquanto haja recursos administrativos pendentes de análise pelo órgão competente, não há que se falar em cometimento do fato típico previsto no crime tributário, pois não houve ainda a exigibilidade do crédito tributário.

---

<sup>21</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>22</sup> Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

## 1.6. Garantias e privilégios do crédito tributário

O Código Tributário Nacional estabeleceu as garantias e privilégios do crédito tributário em seus artigos 183 a 193.

Essas garantias e privilégios constituem meios assecuratórios de impelir o contribuinte à satisfação do pagamento, abastecendo assim, os cofres públicos para que seja realizada a consecução dos fins sociais<sup>23</sup>, bem como para que se enalteça a superioridade do crédito tributário e o caráter impositivo dos tributos.

Consoante conceitua o nobre doutrinador tributarista Paulo de Barros Carvalho<sup>24</sup>:

Por garantias devemos entender os meios jurídicos assecuratórios que cercam o direito subjetivo do Estado de receber a prestação do tributo. E por privilégios, a posição de superioridade de que desfruta o crédito tributário, com relação aos demais, excetuando-se os decorrentes da legislação do trabalho. Vê-se aqui, novamente, a presença daquele princípio implícito, mas de grande magnitude, que prescreve a supremacia do interesse público.

Frise-se que o fato de conter as garantias do crédito tributário no próprio Código Tributário Nacional não impossibilita que novos diplomas legais assegurem-lhe outras garantias, ante ao supracitado princípio da supremacia do interesse público, conforme se depreende do artigo 183 do CTN<sup>25</sup>.

Desta feita, em virtude da importância de assegurar o pagamento do crédito tributário pode outras leis emanadas dos entes federal, estadual ou municipal, serem editadas, respeitando, os limites de suas competências.

Assim, é evidente o caráter de superioridade do crédito tributário, traduzido na sua importância a partir do momento em que o poder público atribui certas prerrogativas a este, capazes de conferir maior eficácia e proteção à ordem tributária.

O artigo 184 do Código Tributário Nacional<sup>26</sup> determina que a totalidade dos bens do devedor, com exceção dos bens absolutamente impenhoráveis, podem ser responsabilizados para a garantia da dívida tributária.

<sup>23</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 957.

<sup>24</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 536.

<sup>25</sup> Art. 183. A enumeração das garantias atribuídas neste Capítulo ao crédito tributário não exclui outras que sejam expressamente previstas em lei, em função da natureza ou das características do tributo a que se referam.

<sup>26</sup> Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Outrossim, o próprio Código Tributário Nacional no seu artigo 185 admite a presunção de fraude à alienação ou oneração de bens ou rendas, com fim de prejudicar o adimplemento do crédito tributário regularmente inscrito, bem como no artigo 185-A do mesmo diploma, incluído pela Lei Complementar nº 118/2005 admite também a possibilidade de indisponibilidade de bens e direitos do sujeito passivo para resguardar tal adimplemento.

Outra prerrogativa do crédito tributário está prevista no artigo 186 do Código Tributário Nacional que demarca a preferência deste aos demais créditos, asseverando que, em regra: “O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho”.

Ainda no âmbito do CTN, dos artigos 187 ao artigo 193 trazem outras prerrogativas que põem o crédito tributário em um patamar superior aos demais créditos, e que limitam a atuação do devedor a fim de compeli-lo ao pagamento da dívida fiscal.

Dentre as prerrogativas citadas pode-se grifar a impossibilidade de sujeição do crédito tributário ao concurso de credores ou habilitação em falência; a necessidade de prova de quitação dos tributos para extinguir as obrigações do falido, conceder a recuperação judicial, proferir a sentença de julgamento da partilha ou adjudicação, e celebrar contrato de concorrência pública.

De fato, é possível inferir que a própria previsão legal de um procedimento específico executório fiscal, para a cobrança de créditos tributários inscritos na dívida ativa, conforme a Lei 6.830/80, por si só já constitui um benefício e uma prerrogativa do crédito tributário.

Desta feita, uma vez que o crédito fiscal não se sujeita ao processo executivo comum, resta demonstrado a superioridade deste aos demais créditos e, coloca o sujeito ativo (Fazenda Nacional) em posição privilegiada aos demais credores.

Neste sentido, disserta Eduardo Sabbag<sup>27</sup>:

É mister notar, desde logo, que desponta nítido desequilíbrio entre o contribuinte e o Fisco, quanto às garantias e os privilégios do crédito tributário estendidos apenas a este último, desvirtuando o correto balanceamento e a equidade de forças entre as partes, e tendo como resultado o agigantamento do Estado diante do particular.

Logo, revela-se inequívoco que o próprio Código Tributário Nacional, assim como leis esparsas, dispõem de métodos eficazes a fim de obrigar o pagamento da dívida fiscal, resguardando, assim, a ordem tributária.

---

<sup>27</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 959.

### 1.7. Elisão e evasão

Apesar de todas as garantias e privilégios que o crédito tributário possui, é incessante a busca do poder público para conferir maior eficácia à cobrança da dívida fiscal, reprimindo as tentativas do contribuinte de se esquivar da obrigação de pagar os tributos.

Revela-se cedo que ao decorrer da história fiscal, o contribuinte sempre se mostrou resistente ao cumprimento da obrigação de adimplir os tributos, sendo a relação entre o Fisco e os contribuintes marcada por tensões e desconfianças recíprocas.<sup>28</sup>

É neste contexto que os doutrinadores tributaristas trouxeram a figura da elisão e da evasão fiscal. Acerca da temática, ensina Antônio Roberto Sampaio Dória, citado por Maurício Kalache<sup>29</sup>:

A evasão e a elisão fiscal são fenômenos inerentes a todo sistema tributário. Resultam do conflito entre o interesse individual de preservar o patrimônio e o interesse público de absorver uma parcela desse patrimônio para suportar uma parte dos gastos públicos.

Ainda assevera Maurício Kalache<sup>30</sup>:

Para evitar ou reduzir a imposição tributária, o contribuinte pode comporta-se de uma das seguintes maneiras: não pratica o ato econômico imponible (abstenção econômica); pratica-o e paga o tributo correspondente; pratica-o e, fraudulentamente, omite-o ou apenas o revela parcialmente (evasão fiscal) ou, finalmente, busca a forma lícita e menos onerosa de praticá-lo (elisão fiscal).

Depreende-se, dessa forma, que na evasão o contribuinte deixa de pagar o tributo através do emprego de meio fraudulento, ilícito, de modo que o sujeito passivo tenta mascarar, através de fraude, a obrigação tributária.

Na elisão fiscal, por sua vez, não existe fraude, nem utilização de meios ilícitos para burlar o pagamento do tributo, apenas o contribuinte realiza condutas procurando não praticar o fato gerador, para evitar ou diminuir sua carga tributária.

Por conseguinte, em face do seu caráter lícito, a elisão é admitida pela ordem jurídica brasileira, já a evasão fiscal é reprimida tanto pelo direito tributário, quanto pelo Direito Penal<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 84.

<sup>29</sup> DÓRIA, 1997, *apud* KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 84.

<sup>30</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 84.

<sup>31</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 86.

A repressão da evasão tributária, realizada pelo sistema penal, configura na tutela penal do ilícito tributário, procedida através dos crimes contra a ordem tributária, a seguir explanados.

## 2. O ESTADO E O *JUS PUNIENDI*

### 2.1. A legitimidade do *jus puniendi*

Dentre os fins que o Estado se propôs a realizar, a manutenção da paz social, mostra-se *prima facie*, um dos mais importantes objetivos do Estado. Assim, a sociedade pacífica é assegurada pelo Estado através da proteção dos cidadãos que nele habita contra agressões e violação de seus direitos.

Neste sentido esclarece Luciano Feldens<sup>32</sup>:

[...] os deveres de proteção apresentam-se como a versão atual da contraprestação imputada ao - e assumida pelo -Estado em decorrência de um hipotético pacto de sujeição a que aderem os homens no precípua desiderato de resguardarem sua liberdade e segurança no convívio social [...] na síntese de Alexy, a renúncia ao direito a uma efetiva autoproteção condicionada pela transição da situação pré-estatal à situação estatal apenas se justificaria racionalmente se o indivíduo, em troca desta renúncia, obtivesse uma efetiva proteção do Estado.

Acrescenta Leonardo Sica<sup>33</sup>:

[...] o *ius puniendi* surge teoricamente justificado como manifestação imediata e inerente da organização social e fundado na crença de que deva ser exercido pelo Estado (Leviatã), representante e portador da somatória das vontades individuais e, logo, ente apto a garantir a coexistência pacífica de seus membros.

A partir daí que se verifica o surgimento do *jus puniendi* estatal, como forma de proteger os cidadãos daqueles que ameacem o exercício de seus direitos e, salvaguardar a paz da sociedade, permitindo o desenvolvimento regular do Estado.

Desta feita, preleciona Paulo de Souza Queiroz<sup>34</sup>:

Racionalidade e justiça hão, enfim, de orientar, sempre e sempre a intervenção do Estado e, em particular, a intervenção jurídico-penal, posto que é o direito penal um só instrumento, um só meio – nem o mais importante, nem o mais recomendável – a serviço dos fins constitucionalmente confiados a esse mesmo Estado.

Não obstante, apesar de ser dever do Estado proteger seus cidadãos, esta obrigação não deve sobrepor incondicionalmente e, sem ressalvas, as garantias fundamentais.

<sup>32</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal**: a constituição penal. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 87 -88

<sup>33</sup> SICA, Leonardo. **O Direito penal de emergências e alternativas à prisão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 24.

<sup>34</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 33.

Ora, para assegurar o valor absoluto da garantia fundamental à liberdade, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal<sup>35</sup>, faz-se necessário limitar o poder punitivo do Estado.<sup>36</sup>

Deste modo, para que o Estado esteja legitimado a restringir as garantias fundamentais do ser humano, através de seu poder punitivo, deverá fundamentar as normais penas na própria Constituição, respeitando, assim, os preceitos e princípios constitucionais. Nesse sentido disserta Paulo de Souza Queiroz<sup>37</sup>:

Com efeito, o bem jurídico e o ilícito, como consequência da necessidade de lhe conferir (conferir ao bem jurídico) efetiva proteção jurídica, nascem originariamente da Constituição do país e só derivadamente na ordem infraconstitucional, como sistematização ou concretização do ilícito “constitucional-originário”; o ilícito penal por sua vez, se conecta subsidiariamente aos demais ramos do direito, em razão de ser, como já consignado, o mais rigoroso e extremado modo de tutela jurídica. A Constituição cria potencialmente o direito penal, fixando-lhe as bases e os limites

Logo, não se pode entender um Direito Penal dissociado da Constituição Federal, uma vez que esta será inicialmente a fonte limitadora da atividade legiferante criminal.

Portanto, conforme o sistema político instituído através da Constituição Federal de 1988 é possível afirmar que o Direito Penal deve ser concebido e estruturado através do paradigma de Estado Democrático de Direito, respeitando os princípios e garantias reconhecidos na nossa Carta Magna<sup>38</sup>.

Ainda, a Constituição impõe não apenas a adoção do modelo de crime como ofensa a bens jurídicos, mas também determina os vínculos na escolha dos bens a serem tutelados penalmente<sup>39</sup>.

Nesta senda, o direito de punir do estado não é absoluto, estando limitado pelos demais direitos e garantias fundamentais conferidas pelo próprio Estado, na Carta Constitucional. Nesse sentido disserta Luciano Feldens<sup>40</sup>:

O discurso sobre a legitimação constitucional do Direito Penal é, sobretudo, o discurso acerca de sua adaptação material à Constituição. Enquanto ordem normativa superior, a Constituição projeta um impacto sobre a validade do Direito

<sup>35</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

<sup>36</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 43.

<sup>37</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 72.

<sup>38</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 32.

<sup>39</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.105.

<sup>40</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 59

penal, o que nos permite, ante as premissas previamente assentadas considerar: (i) que a liberdade de configuração do legislador, conquanto regra, não é absoluta; (ii) em consequência, o Direito Penal não é isento de controle pela jurisdição constitucional.

Acerca do cerceamento do poder legislativo penal, em face dos direitos fundamentais, complementa André Copetti<sup>41</sup>:

Temos como impositivo que, diante de uma nova ordem social constante na Constituição Federal, para a consecução de um direito penal de fundamentação antropológica, necessário se faz reassentar a teoria do bem jurídico penal dentro de padrões e limites constitucionais, com a máxima atenção aos direitos individuais e sociais positivados.

Funcionaria, portanto, a Constituição como instrumento limitador material do Direito Penal, erguendo barreiras ao processo normativo criminalizador, também, como fonte valorativa, para a escolha dos bens jurídicos protegidos por este ramo do direito, e, por fim, seria fundamento normativo do Direito Penal, elegendo as áreas de intervenção penal obrigatória.<sup>42</sup>

O legislador deve, em face da Carta Magna, reconhecer quando haverá a necessidade de proteção do bem jurídico pela esfera penal, diante de todos os limites a atividade punitiva do Estado. No mesmo sentido, revela Luciano Feldens<sup>43</sup>:

[...] se por um lado podemos, a partir de uma construção teórica de base constitucional, à vista dos valores reinantes na sociedade contemporânea, reconhecer *casos extremos de carência de tutela penal*, a exigirem a intervenção legislativa, por outro, nos será de difícil - senão impossível - demonstração o momento preciso em que essa exigência deixa de existir.

Acrescenta também André Copetti<sup>44</sup>:

A sociedade brasileira, inobstante não ter jamais observado, e ainda não observando todas as regras do jogo democrático formal, estabeleceu, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, um pacto dirigido a um novo modelo de sociedade, fundado no paradigma do Estado Democrático de Direito, onde se delimitaram claramente as abstenções dos poderes políticos frente às garantias individuais liberais dos cidadãos, bem como as obrigações de fazer do Estado a fim de satisfazer os direitos sociais de sua população.

[...] Cremos que para a realização do Estado Democrático de Direito, diante dos abusos por parte dos poderes públicos constituídos sob uma democracia formal, faz-se necessário não só a efetiva observância do cumprimento dos limites fixados a eles

<sup>41</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.90.

<sup>42</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 65

<sup>43</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 96.

<sup>44</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.84.

através da Constituição, mas, também a revisão objetivando uma ampliação desses limites.

Mesmo que o bem jurídico possua importância constitucionalmente expressa, a Carta Magna não impõe que a proteção deste bem, seja necessariamente penal, conquanto que haja outras formas de protegê-lo. Assim como, a Constituição não impõe que tão somente os bens jurídicos previstos nela sejam tutelados criminalmente.

Com efeito, além dos bens jurídicos implícita ou explicitamente referidos na Constituição, o legislador ordinário também pode estender a tutela penal a valores diversos, a fim de proteger penalmente outros interesses que surgirem com novas necessidades sociais não previstas pelo legislador constituinte.<sup>45</sup>

Logo, outros bens que não forem contemplados constitucionalmente, também poderão gozar de importância necessária para proteção do Direito Penal<sup>46</sup>.

Com efeito, assevera Luciano Feldens<sup>47</sup> que a obrigatoriedade de criminalização, ou seja, o mandado implícito de criminalização existirá apenas quando:

[...] (i) o bem jurídico a ser protegido esteja dotado não apenas de assento constitucional - circunstância que revestiria de legitimidade o eventual recurso ao Direito penal, mas não propriamente *necessidade*, - mas de uma nítida e inquestionável *preponderância* dentro da própria ordem constitucional de valores (dignidade constitucional primaz do bem jurídico); (ii) em adição, quando pela *repulsividade* da agressão, a proteção normativa requerida, por não apresentar um efeito necessariamente dissuasório, se mostrasse suficiente ou mesmo ineficaz se não fosse estabelecida por meio de sanção penal.

Deste modo, não havendo a preponderância do bem jurídico no ordenamento, bem como não havendo caráter repugnante da conduta agressora, não há que se falar em criminalização de condutas lesivas a este bem, podendo o Estado tratar destas condutas e até mesmo puni-las, em diversas formas por outros ramos do Direito.

## 2.2. Os princípios do Direito Penal Mínimo no Estado Democrático de Direito

Inicialmente, antes de adentrar nos princípios basilares do Direito Penal no Estado Democrático de Direito, faz-se mister tecer certas considerações acerca da maneira em que o

<sup>45</sup> PEDRAZZI, 1985, *apud*, KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal** nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 41.

<sup>46</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 80.

<sup>47</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 96-97.

Direito Penal se apresenta neste Estado e qual o sistema penalista que foi adotado pelo atual ordenamento jurídico brasileiro.

Diante dos problemas sociais vividos com a falta de investimentos em qualidade de vida para a população, a sociedade descrente com os rumos do Estado, mostra-se em cada vez mais afinidade com um *jus puniendi* rigoroso.

Neste sentido, o Direito Penal utilizado como *máxima ratio* agrada a população carente de melhorias no setor público, especialmente no tocante à segurança, saúde, educação, etc., transformando o sistema penal como uma forma de panaceia dos problemas sociais.

Acerca do sistema penal baseado no Direito Penal Máximo, afirma Rogério Greco<sup>48</sup>:

A política de tolerância zero é uma das vertentes do chamado movimento de Lei e Ordem. Por intermédio desse movimento político-criminal, pretende-se que o Direito Penal seja o protetor de, basicamente, todos os bens existentes na sociedade, não se devendo perquirir a respeito de sua importância.

[...]

Nesse raciocínio, procura-se educar a sociedade sob a ótica do Direito penal, fazendo com que comportamentos de pouca monta, irrelevantes, sofram as consequências graves desse ramo do ordenamento jurídico.

Sem embargo, resta evidente que a utilização do Direito Penal como remédio contra todos os males sociais, e, como proteção de todo e qualquer bem jurídico, sem levar em consideração sua importância, acarretaria no enfraquecimento do *jus puniendi*. Neste sentido, corrobora Rogério Greco<sup>49</sup>:

O falacioso discurso do movimento de Lei e Ordem, que prega a máxima intervenção do Direito Penal, somente nos faz fugir do alvo ofensivo, que atingem os bens mais importantes e necessários ao convívio social, pois que nos fazem perder tempo, talvez propositadamente, com pequenos desvios, condutas de pouca ou nenhuma relevância.

Critica, ainda, a proposta de maximização do Direito Penal, o nobre doutrinador Paulo de Souza Queiroz<sup>50</sup> ao afirmar que o Estado: “não pode, nem devem pretender lançar sobre seus jurisdicionados, prematuramente, esse sistema institucional de violência seletiva”.

Por outro lado, em sentido completamente inverso, encontra-se o sistema penal abolicionista, pregando o fim da punição pela via criminal e o uso das demais searas jurídicas para proteção de todos os bens.

Acerca do abolicionismo, explica Rogério Greco<sup>51</sup>:

<sup>48</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 18.

<sup>49</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 22.

<sup>50</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 31.

A crueldade do Direito Penal, a sua natureza seletiva, a incapacidade de cumprir com as funções atribuídas às penas (reprovação e prevenção), a característica extremamente estigmatizante, a cifra negra correspondente às infrações penais que não foram objeto de persecução pelo Estado, a seleção do que deve ou não ser considerado como infração penal, bem como a possibilidade de os cidadãos resolverem, por meio dos outros ramos do ordenamento jurídico (civil, administrativo, etc.), os seus conflitos interindividuais, levaram um grupo de autores a raciocinar definitivamente, com a tese abolicionista.

Nesta senda, o abolicionismo, em suma, tende a se insurgir contra o Direito Penal, por entender que este não cumpre as funções de reprovação e prevenção do ilícito tipificado, apenas aumenta as desigualdades sociais, criando uma seletividade no seu público alvo.

O abolicionismo nega a validade e legitimidade do sistema criminal, propondo a extinção da pena e abolição de todo o sistema penal, por entender que este se configura um problema social<sup>52</sup>.

Nada obstante, impõe-se reconhecer que certos bens jurídicos, tais como a vida, dignidade sexual, integridade física, em virtude de sua lúdima importância, e impossibilidade de prevenção e repressão através das demais searas, devem ser albergados pelo Direito Penal.

Assim pontua Paulo de Souza Queiroz<sup>53</sup>:

[...] o bom senso recomenda que se racionalize ou que se minimize, tanto quanto possível, o âmbito de intervenção penal, limitando-o àquelas situações problemáticas de absoluta irrenunciabilidade: terrorismo, sequestro, homicídio, roubo, lesão corporal, etc., máxime sob a égide de um Estado que se quer Democrático de Direito, que não se compadece com o emprego necessário ou desmedido da violência pública.

Pondera Rogério Greco<sup>54</sup>:

Embora extremamente louvável o discurso abolicionista, o certo é que, para determinados fatos graves, infelizmente, não existe outro remédio a não ser o Direito Penal, não havendo qualquer possibilidade, pelo menos na sociedade atual, de abirmos mão do sistema penal.

Logo, é possível afirmar que apesar do caráter essencialmente humanista do sistema abolicionista, tal proposta, nos modelos de sociedade atual, se configura inalcançável, assim como dissociada da realidade.

---

<sup>51</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 11.

<sup>52</sup> QUEIROZ Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 47-48.

<sup>53</sup> QUEIROZ Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 23.

<sup>54</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 14.

Por conseguinte, uma vez que tanto a proposta abolicionista, quanto a proposta do Direito Penal Máximo apresentam falhas, imperioso se faz um balanceamento entre ambas, para se coadunar melhor com o Estado Democrático de Direito.

A partir desse equilíbrio entre as propostas supramencionadas, surge a concepção de Estado Penal Mínimo, como um discurso mais coerente, em face da realidade social, aduzindo que o Direito Penal deve se preocupar em proteger, apenas, os bens fundamentais à sociedade e que não possam ser protegidos pelos demais ramos do ordenamento jurídico.<sup>55</sup>

Com efeito, bem salienta André Copetti<sup>56</sup> ao afirmar que:

Sem aprofundar a análise de que uma intervenção penal máxima somente poderá servir à formação de um Estado totalitário, também um modelo mínimo ou a abolição de toda e qualquer forma de controle social penal do Estado podem servir a uma atuação penal desmedida e autoritária, distanciada da realização de um Estado Democrático de Direito, especialmente se, paralelamente às reduções depararmos-nos com uma supressão de garantias.

Nesse sentido, é possível entender que o Direito Penal Mínimo, foi adotado como modelo penalista pela Carta Constitucional de 1988, já que em seu artigo primeiro<sup>57</sup>, a Constituição define o Estado Brasileiro como Estado Democrático de Direito, erigindo como seu fundamento basilar a dignidade da pessoa humana.

O Direito Penal Mínimo e seus adeptos, os minimalistas, entendem que o Direito Penal, embora inevitável, deve ser reduzido ao mínimo indispensável, a um núcleo absolutamente essencial, sendo assim, uma proposta que se integra perfeitamente ao modelo garantista constitucional<sup>58</sup>.

Tal assertiva se coaduna com o entendimento de Maurício Kalache<sup>59</sup>:

A concepção democrática e liberal do Estado, porém, reclama a utilização mínima do Direito Penal, cujo emprego deve se restringir aos casos em que todos os outros

<sup>55</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p.35.

<sup>56</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.79

<sup>57</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

<sup>58</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 60.

<sup>59</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 87-88.

meios de controle tenha se manifestado insuficientes para proteger os interesses sociais.

Em razão disso, a Carta prevê os direitos e garantias fundamentais ao indivíduo para protegê-los das arbitrariedades cometidas pelo Estado, que insiste em afrontar a dignidade da pessoa humana. Assim, qualquer privação ao direito de liberdade deverá se configurar como medida excepcional.

Apresenta-se nesse posicionamento Paulo de Souza Queiroz<sup>60</sup>:

[...] em respeito ao postulado da liberdade que todas as medidas de vigilância, de policiamento, de restrição ou privação de direitos, numa palavra, de coerção ao indivíduo, somente poderão ser toleradas em situações excepcionais, em nome desta mesma liberdade, pois se trata, afinal de contemplar, em tais casos, não a regra, mas a exceção, a não-liberdade, por meios de atos de constrição.

Ainda, diante da gravidade da criminalização das condutas, a concepção da norma penal deve estar pautada na absoluta imprescindibilidade desta medida para consecução das finalidades do Estado. Na mesma linha, ensina o ilustre André Copetti<sup>61</sup>:

Sendo o direito penal o mais violento instrumento normativo de regulação social, particularmente por atingir, pela aplicação das penas privativas de liberdade, o direito de ir e vir dos cidadãos, deve ser ele minimamente utilizado. Numa perspectiva político-jurídica, deve-se dar preferência a todos os modos extrapenais de solução de conflitos. A repressão penal deve ser o último instrumento utilizado, quando já não houver mais alternativas disponíveis.

Acertadamente elucidada Paulo de Souza Queiroz<sup>62</sup>:

Pode-se assim dizer, portanto, sem exagero, que o direito penal não é só a mais violenta forma de intervenção do Estado na vida dos cidadãos, mas também, seguramente – e talvez por isso mesmo -, a mais desastrosa forma de intervenção do Estado na vida social.

Reduzir, pois, tanto quando seja possível, o marco de intervenção do sistema penal, é uma exigência de racionalidade. Mas é também, como se disse, um imperativo de justiça social.

Corroborando neste posicionamento, também, Luciano Feldens<sup>63</sup>:

Assim, sob pena de provocarmos uma fratura sistêmica no ordenamento jurídico-constitucional, não vemos como não admitir que a Constituição, ainda com mais razões para tanto, está a exigir a proteção jurídico-penal de determinados bens jurídicos que se revelem inequivocamente primários no âmbito de uma sociedade democrática submetida a um programa constitucional básico assentado na defesa da vida, da liberdade e da dignidade humana.

<sup>60</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 26.

<sup>61</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.87

<sup>62</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 31

<sup>63</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 94.

Destarte, consoante o Estado Penal Mínimo, o ordenamento jurídico se pauta, para criação de tipos penais, em uma série de princípios a fim de evitar a criminalização de condutas adequadas à sociedade, ou de condutas que, embora ilícitas, outros meios menos gravosos sejam capazes de tutelar.

Igualmente entende Rogério Greco<sup>64</sup>:

O raciocínio do Direito Penal Mínimo implica a adoção de vários princípios que servirão de orientação ao legislador tanto na criação quanto na revogação dos tipos penais, devendo servir de norte, ainda, aos aplicadores da lei penal, a fim de que se produza uma correta interpretação.

Encontra-se com a razão Paulo de Souza Queiroz<sup>65</sup>:

[...] no que toca especificamente ao direito penal, prestigiar-se, como aqui se o faz, um modelo de direito penal mínimo é prestigiar, antes, o espírito constitucional vigente, é prestigiar a liberdade, supremo valor constitucional, somente se admitindo a não-liberdade, cujas formas mais incisivas são representadas pelos modos de atuação do direito penal, quando se associar, de forma indubitosa, a absoluta necessidade social à adequação dessa intervenção.

Deste modo, os princípios norteadores do Direito Penal se apresentam como formas de limitar a atuação do Estado, fazendo com que seja cumprido o sistema garantista previsto de forma global na Carta Constitucional de 1988, em que o Estado assegura as garantias fundamentais e afasta sua atuação abusiva.

Dentre os princípios que pautam a atuação do Direito Penal, em sua concepção minimalista, podem ser mencionados: o princípio da intervenção mínima, subsidiariedade, adequação social, lesividade, insignificância e proporcionalidade em sentido amplo.

### 2.2.1 Intervenção Mínima

O princípio da intervenção mínima (*ultima ratio*) pode ser considerado o norteador da criação e aplicação do Direito Penal. Tal princípio guarda íntima relação com a dignidade da pessoa humana, pois, ilide a aplicação do Direito Penal como regra geral, só se utilizando deste ramo do Direito em caráter excepcionalíssimo.

Em relação ao princípio da intervenção mínima, aduz Paulo de Souza Queiroz<sup>66</sup>:

<sup>64</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 30.

<sup>65</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 26.

<sup>66</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 60

É dizer que o direito penal deve se ater àquelas condutas particularmente danosas, cuja repressão não se possa, efetivamente, confiar as instâncias mais adequadas, e socialmente menos onerosas (que requeiram menores custos sociais), de controle social.

Logo, infere-se que apenas os bens jurídicos de extrema importância na sociedade deverão ser objeto de tutela penal, devendo esta prerrogativa guiar o legislador na atividade da criação de tipos criminais.

Nas lições de Greco<sup>67</sup>:

Em um enfoque minimalista, característico do princípio da intervenção mínima, a finalidade do Direito penal é proteger os bens mais importantes e necessários ao convívio em sociedade. Partindo dessa visão, somente os bens de maior relevo é que merecerão a atenção do legislador penal que, a fim de protegê-los, deverá criar tipos penais incriminadores, proibindo ou determinando a prática de comportamentos sob a ameaça de uma sanção.

Na criação de tipos penais, em consonância com o princípio da intervenção mínima, deve-se eleger qual bem jurídico que em virtude de sua extrema importância, poderá ser tutelado pelo Direito Penal.

Elucida André Copetti<sup>68</sup> acerca da importância do bem jurídico na criação da norma penal:

Tendo em consideração a nova conjuntura garantista contida em nossa Constituição Federal de 1988, bem como a necessária relação que se estabelece entre as noções de sociedade, bem jurídico e função da pena, surge o problema de rever-se todos os critérios que devem ser considerados para a seleção de bens e valores fundamentais para a sociedade, o que irá surtir reflexos imediatos no âmbito penal. Sendo a pena uma consequência da valoração dos bens mais relevantes a serem protegidos penalmente, temos que, para efeitos de determinação da intervenção estatal penal, somente os bens jurídicos de máxima relevância e importância devem ser objeto de atenção do legislador penal.

Entretanto, não só para efeitos de criação do tipo penal requer-se a observância ao princípio da intervenção mínima, como também para a revogação dos tipos que não sejam mais de extrema importância. As lições de Rogério Greco<sup>69</sup> se coadunam com o explanado:

Sua importância deverá ser aferida para fins de revogação dos tipos. Se um bem que era importante no passado, mas, atualmente, já não goza desse prestígio, não poderá mais merecer a tutela do Direito Penal, servindo o princípio da intervenção mínima de fundamento para sua revogação.

<sup>67</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 71.

<sup>68</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.100.

<sup>69</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p., p. 31.

Dessa maneira, o princípio da intervenção mínima no sistema garantista<sup>70</sup>, tal como se configura o Estado brasileiro, é de tamanha importância que ensejou um dos axiomas do Direito Penal<sup>71</sup>: *nulla lex poenalis sine necessitate* (princípio da necessidade ou da intervenção mínima).

### 2.2.2. Subsidiariedade

Diretamente relacionado ao princípio da intervenção mínima, temos o princípio da subsidiariedade do direito penal, auxiliando o legislador a criar tipos penais, que consideram essencialmente relevantes a serem abarcados pelo Direito Penal e que não puderam ser protegidos por outras vias.

Nesta senda, evidencia-se no princípio da subsidiariedade o caráter *ultima ratio* da intervenção mínima, ao passo que o Direito Penal deve ser a última medida a ser tomada no caso de agressão ao bem jurídico.

Com razão registra André Copetti<sup>72</sup>:

Compreendendo-se a atuação estatal penal como a *ultima ratio* para a solução dos conflitos nominados como criminais, quando num Estado Democrático de Direito decidem os poderes públicos incriminar uma conduta - o que significa definitivamente o reconhecimento do fracasso de sua política social -, o objeto de proteção da norma penal deve ser estritamente individualizado.

Acerca da intervenção mínima (*ultima ratio*) e sua relação com subsidiariedade elucida Leonardo Sica<sup>73</sup> à luz dos ensinamentos de Silva Franco:

Partindo-se de uma verificação ampla, resumida por Silva Franco, de que o controle social penal não equaciona toda e qualquer relação tensional surgida na vida comunitária, já que impõe efeitos sancionatórios de extrema gravidade, devendo, então ser reservado aos conflitos de maior gravidade, pois os menores devem ser solucionados por meio de instrumentos formais ou informais menos gravosos, chegou-se a conclusão de que o Direito Penal é *ultima ratio* dentre as esferas de controle social.

O Direito penal como *ultima ratio* intervém na sociedade de maneira sempre subsidiária e fragmentária, logo, como forma extraordinária de controle.

<sup>70</sup> O sistema garantista defendido por Ferrajoli está intimamente ligado ao Direito Penal Mínimo, uma vez que ambos se confundem na busca pelo maior grau de liberdade do cidadão contra o arbítrio do poder punitivo, a partir do afastamento máximo da intervenção penal. (SICA, Leonardo. **Direito Penal de emergência e alternativas à prisão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 96-97).

<sup>71</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.116.

<sup>72</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p.99.

<sup>73</sup> SICA, Leonardo. **Direito Penal de emergência e alternativas à prisão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 90.

Tendo em vista a austeridade da punição no Direito Penal, já que priva a liberdade do indivíduo, este ramo jurídico deve possuir o caráter da subsidiariedade, para que se configure sempre como *ultima ratio*, conforme determina o Direito Penal Mínimo.

Ensina Paulo de Souza Queiroz<sup>74</sup>:

E, a par de fragmentária, essa proteção é também, como se vem demonstrar, naturalmente *subsidiária*, porquanto somente deve ter lugar quando se utilizem, atuem e fracassem as instâncias primárias, formais e informais, de prevenção e controle sociais.

Paulo de Souza Queiroz<sup>75</sup> disserta também, baseado nos ensinamentos de Roxin, que:

[...] não se pode castigar – por falta de necessidade – quando outras medidas de política social, ou mesmo as próprias prestações voluntárias do delinquente, garantam uma proteção suficiente dos bens jurídicos e, inclusivamente, ainda que se não disponham de meios mais suaves, há que se renunciar – por falta de idoneidade – à pena quando ela seja política e criminalmente inoperante, ou mesmo nociva. Esses postulados correspondem aos princípios da subsidiariedade e efetividade da pena estatal.

No mesmo sentido, entende Maurício Kalache<sup>76</sup> baseado nas lições de Luiz Regis Prado: “A intervenção penal só se justifica se, do ponto de vista racional, for o único meio de proteção ao bem jurídico (*ultima ratio*), preferindo-se, se possível, que a tutela se dê por outros ramos do direito (subsidiariedade)”.

Logo, ante o princípio da subsidiariedade, tanto para fins de criação de tipos, quanto de aplicação da norma penal, deve-se observar se o bem jurídico não poderá ser protegido pelos demais ramos do Direito (civil, administrativo, etc.), para que, então, caso frustrada a proteção deste bem jurídico através de searas menos lesivas, o Direito Penal, como *ultima ratio*, possa agir.

### 2.2.3. Adequação social

O princípio da adequação social visa no Direito Penal Mínimo assegurar que as condutas que sejam perfeitamente aceitas no âmbito social, não possam ser objeto de criminalização, sob pena de o legislador incorrer em arbitrariedade.

Com efeito, alega Rogério Greco<sup>77</sup>:

<sup>74</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 120

<sup>75</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 80.

<sup>76</sup> PRADO, 1999, *apud*, KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 42.

<sup>77</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 31.

Da mesma forma da intervenção mínima, o princípio da adequação social servirá de orientação para o legislador tanto na criação quanto na revogação dos tipos. Condutas que, no passado, eram consideradas socialmente inadequadas, se hoje já forem aceitas pela sociedade, deverá o legislador afastar a criminalização [...] O princípio da adequação social deverá, ainda, orientar a interpretação dos tipos penais, a fim de adaptá-los à realidade.

Desta feita, o princípio da adequação social agirá na tipicidade da conduta criminosa, consoante os ensinamentos de Francisco de Assis Toledo<sup>78</sup>:

[...] a ação socialmente adequada está desde o início excluída do tipo, porque se realiza dentro do âmbito de normalidade social, ao passo que a ação amparada por uma causa de justificação só não é crime, apesar de socialmente inadequada, em razão de uma autorização especial para a realização da ação típica.

Portanto, ao passo que uma situação socialmente aceita é tipificada como conduta criminosa, haveria ilegítima arbitrariedade do legislador na criação dos tipos penais, pois não representaria a cultura popular, nem o desenvolvimento da sociedade.

#### 2.2. 4. *Lesividade*:

Ademais, por mais imprescindível que seja o bem para a sociedade, bem como por mais que a conduta seja socialmente inadequada, apenas poderá haver a criminalização de comportamentos se a conduta do agente atingir bens de terceiros<sup>79</sup>.

André Copetti<sup>80</sup> ao tratar da função do Direito e sistema penal descreve que:

[...] face à existência de uma série de bens valorados em nível constitucional, cabe ao direito penal assegurar esses bens, seja pela criminalização de determinadas condutas, seja pela consideração da irrelevância de outras, por não atingirem qualquer bem jurídico, ou porque sua criminalização importará na violação de outros bens contemplados constitucionalmente.

Acerca da intervenção mínima, com enfoque no princípio da lesividade, Paulo de Souza Queiroz<sup>81</sup> leciona que:

[...] a decisão de criminalizar-se um certo comportamento, haverá de preexistir uma efetiva transgressão de um interesse, de terceiro, particular, difuso ou coletivo, juridicamente tutelado; devendo, no entanto, ser esse interesse definido, concretamente identificável ou identificado[...] Absoluto, o princípio da lesividade não comporta transigência.

<sup>78</sup> TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 131-132.

<sup>79</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 32.

<sup>80</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 102.

<sup>81</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 110-112.

O Direito Penal só pode, portanto, proibir comportamentos que excedam o âmbito do próprio agente, de modo a atingir, necessariamente, bens jurídicos de terceiros, atendendo-se, ao brocardo *nulla lex poenalis sine injuria*.<sup>82</sup>

Nessa senda, a conduta criminosa deve ser exteriorizada e capaz de lesar terceiros ou expor estes a lesão, confirmando o brocardo jurídico penal “*nulla lex poenalis sine injuria* (não há lei penal sem ofensa), ou “*Nulla necessitas sine injuria*” (Não há necessidade de pena sem ofensa a bem jurídico).

### 2.2.5 Insignificância

O princípio da insignificância é um desdobramento do princípio da lesividade, visto que sistema punitivo criminal não deve se ocupar com condutas que não apresentem nenhuma ameaça à lesão de bem jurídicos da coletividade, ou que a ofensa ao bem jurídico seja ínfima, insignificante.

Frise-se as lições de Paulo de Souza Queiroz<sup>83</sup>: “a intervenção penal não deve ter lugar senão em face do dano ou perigo de dano ocorridos, ou seja, dano ou perigo concreto pois do contrário, não se protegerá bem jurídico algum, mas, antes, se penalizará só a desobediência à norma penal”.

Caso após passar pelo crivo dos princípios da intervenção mínima, subsidiariedade, adequação social, lesividade, o tipo penal ainda seja criado, imperioso se torna sua análise no caso concreto, a fim de saber se tal tipo, apresenta-se em conformidade com os preceitos garantistas do Estado Penal Mínimo.

Aduz Rogério Greco<sup>84</sup> com base nas lições de Francisco de Assis Toledo:

O princípio da insignificância, defendido por Claus Roxin, tem por finalidade auxiliar o intérprete quando da análise do tipo penal, para fazer excluir do âmbito de incidência da lei aquelas situações consideradas como de *bagatela*. Conforme preleciona Assis Toledo. ‘segundo o princípio da insignificância, que se revela por inteiro pela sua própria denominação, o direito penal, por sua natureza fragmentária, só vai aonde seja necessário para a proteção do bem jurídico. Não deve ocupar-se de bagatelas.

Ainda, a respeito dos efeitos do princípio da insignificância perscrutados no caso concreto, entende Paulo de Souza Queiroz<sup>85</sup>:

<sup>82</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 90.

<sup>83</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 112.

<sup>84</sup> TOLEDO, 1994, *apud* . GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 63.

[...] qualquer lesão jurídica, admite, em tese, que se afaste a tipicidade – para cuja compreensão não há de se exigir, assim, um mero juízo lógico-formal de adequação do fato à norma penal abstrata – pela aplicação do que se vem chamando de “princípio da insignificância”, posto que pode esse bem jurídico fundamental, protegido pela norma, não ser atingido (o perigo de lesão é mera abstração) ou ser atingido perifericamente apenas, em mínima intensidade, grã e extensão. E é de tal sorte diminuto o dano efetivamente produzido, isto é, tal o desvalor do resultado, que não assuma efetiva significação penal, que seja, *ipso facto*, desnecessário, que não justifique, também, porque desproporcionado, o extremado castigo, visto que se mantém inatingido, ileso, por assim dizer, o “núcleo” do bem jurídico tutelado.

Neste diapasão, sendo cristalino que o Direito Penal reprime as condutas ilícitas através da utilização da sanção mais grave, qual seja, o cerceamento de liberdade, a infração cometida pelo agente deve se revestir de expressividade, para que seja possível punir tal conduta ilícita com uma reprimenda penal.

No preciso ensinamento de Rogério Greco<sup>86</sup>:

Além da necessidade de existir um modelo abstrato que preveja com perfeição a conduta praticada pelo agente, é preciso que, para que ocorra essa adequação, isto é, para que a conduta do agente se amolde com perfeição ao tipo penal, seja levada em consideração a relevância do bem que está sendo objeto de proteção. Quando o legislador penal chamou para si a responsabilidade de tutelar determinados bens – por exemplo, a integridade corporal e o patrimônio, - não quis abarcar toda e qualquer lesão sofrida pela vítima ou mesmo todo e qualquer tipo de patrimônio, não importando seu valor.

Logo, reconhecido a insignificância da conduta infratora do agente, haverá a exclusão da tipicidade do fato e, assim, do crime, consoante o modelo analítico, em que a o crime se constitui por fato típico, ilícito e culpável. No mesmo modelo, o fato ilícito, por sua vez, se configura com a presença da conduta, resultado, nexos de causalidade e tipicidade (formal e conglobante)<sup>87</sup>.

A seara da insignificância penal encontrará bojo na tipicidade conglobante<sup>88</sup>, visto que esta verifica a tipicidade do ponto de vista material, analisando, se a conduta do agente se enquadrou na norma jurídica e atingiu o bem juridicamente protegido.

<sup>85</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 124.

<sup>86</sup> GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 65.

<sup>87</sup> GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009, p. 64.

<sup>88</sup> Teoria da Tipicidade conglobante foi desenvolvida inicialmente por Zaffaroni, “cujo enunciado mais elementar poderia ser descrito da seguinte maneira: o que está permitido ou fomentado ou determinado por uma norma não pode estar proibido por outra. O juízo de tipicidade deve ser concretizado de acordo com o sistema normativo considerado em sua globalidade. Se uma norma permite, fomenta ou determina uma conduta, o que está permitido, fomentado ou determinado por uma norma não pode estar proibido por outra.” In: GOMES, Luís Flávio. **Tipicidade Material e a Tipicidade Conglobante de Zaffaroni**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8450/tipicidade-material-e-a-tipicidade-conglobante-de-zaffaroni>>. Acesso em: 25 Jun. 2013.

Desta feita, caso o comportamento do agente não tenha apresentado perigo real ao bem jurídico tutelado, ao passo que insignificante, será ilidida a tipicidade deste comportamento, sendo, portanto, o fato atípico materialmente, não podendo o agente ser punido.

#### 2.2.6. *Proporcionalidade*

O princípio da proporcionalidade na tipificação das condutas é de extrema necessidade para reduzir ao máximo a arbitrariedade da ação estatal na atividade de criminalização e de própria aplicação da pena. Desta maneira, alega Luciano Feldens<sup>89</sup>:

[...] o exame de proporcionalidade em matéria penal reclama o conhecimento inicial de duas premissas suficientemente objetivas. A primeira é de ordem geral, assentando-se na constatação de que em um Estado de Direito Democrático – um modelo no qual toda a ação de um Estado parte do valor *liberdade* – está vedada a ação estatal arbitrária, assim, compreendida aquela que imponha limitações desnecessárias ou excessivas às esferas de liberdade consagradas na Constituição. A segunda diz respeito à consideração do que o Direito Penal, se contrastado com os demais, é o meio mais poderoso de que pode se valer o Estado para restringir as liberdades individuais, na medida em que lhes reserva as restrições mais incisivas.

A partir da análise do princípio da proporcionalidade, pode-se abstrair o caráter subsidiário do Direito Penal, já explanado no “*tópico 2.2.2*”, demonstrando a existência de harmonia principiológica nas bases do sistema penal, com intuito de promover a intervenção penal no Estado de forma menos gravosa possível.

Nesta esteira ensina Luciano Feldens<sup>90</sup>, sobre a proporcionalidade:

O exame de proporcionalidade assumiu a feição que hoje se lhe atribui, mediante a construção de critérios (escalonados) que permitem melhor aferir (porque com menos grau de subjetivismo, e maior grau de precisão), quando estamos diante de uma intervenção legislativa ilegítima, isso porque (i) não se revela apta à finalidade (de proteção) para qual instituída (adequação), (ii) representa um sacrifício desnecessário ao direito afetado, considerando que o bem ou interesse protegido (finalidade da norma restritiva) poderia assim estar com a imposição de uma restrição de caráter extrapenal; (iii) a intensidade da restrição imposta ao direito afetado não corresponde, em proporção, e no caso concreto, à importância do fim objetivado pela norma, ou, de outro modo, quando as vantagens causadas pela promoção do fim não são proporcionais às desvantagens pela adoção do meio.

Infere-se, desta forma, que a própria legitimidade punitiva do Estado, ou seja, capacidade do Estado punir de forma autorizada está intimamente atrelada ao respeito aos princípios norteadores do Direito Penal.

<sup>89</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal**: a constituição penal. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 131.

<sup>90</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal**: a constituição penal. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 132-133.

A partir do princípio da proporcionalidade em sentido amplo, será possível analisar a idoneidade da medida estatal tomada, como também a necessidade de tal medida, como também sua proporcionalidade em sentido estrito.

A medida estatal de criminalizar determinada conduta é adequada quando alcançar legitimamente a finalidade a que se dispôs, ou seja, quando a tipificação da ação/omissão do indivíduo for capaz de prevenir e reprimir que este venha a cometer novamente a conduta tida como crime.

Pondera Luciano Feldens<sup>91</sup>:

Haveremos de identificar, em primeira análise os fins imediatos de proteção da norma, o que passa pela identificação do bem jurídico que busca proteger. Essa constatação constitui um *prius lógico* para determinação sobre se o legislador incorreu, desde logo, em excesso na atividade criminalizadora. [...] Além disso, a responsabilidade penal – precisamente por indicar sacrifício de alguma cota de liberdade individual – está limitada à prática de um fato que deve se revelar ofensivo a um interesse alheio (individual ou coletivo). Assim, se a conduta questionada não retrata algo mais que uma ação eminentemente interna (comportamental) e, como tal, socialmente irrelevante (por não revelar ameaça a um bem jurídico de terceiro), o Direito Penal não será desde logo, um meio adequado (idôneo) a coibi-la.

Por sua vez, o parâmetro da proporcionalidade no que atine a necessidade, está relacionado com o questionamento se a criminalização de um comportamento é exigível ou não, em face de sua gravidade, para obter-se determinado fim. Explica Luciano Feldens<sup>92</sup>:

Supondo-se, pois, que o modelo de conduta incriminadora ostente alguma relevância social, requerendo, sob a ótica da percepção geral, uma certa intervenção do poder público, o Direito Penal não será um meio necessário a fazer-lhe frente se a lesão, real ou potencial, a determinado bem jurídico pode ser evitada, com semelhante eficácia, mediante a utilização de outras medidas menos invasivas, predispostas pelo ordenamento para alcançar o mesmo fim.

Logo, caso exista meio alternativo suficientemente eficaz para repreender a conduta que se pretende combater, deverão apenas ser utilizados as demais opções menos gravosas que não o Direito Penal.

E, por fim, o princípio da proporcionalidade está igualmente ligado à proporcionalidade em sentido estrito, que determina a imprescindibilidade de, na análise do caso concreto, permitir ou não o uso da via penal, ante o fato ocorrido.

Assim, ensina Luciano Feldens<sup>93</sup>:

<sup>91</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal**: a constituição penal. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 151-152.

<sup>92</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal**: a constituição penal. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 153.

É pelas lentes da proporcionalidade em sentido estrito, pois, que o juiz deve aferir se a incidência da norma, a despeito de abstratamente adequada e necessária, não implica, na situação concreta, uma patente desproporção entre o fato praticado, em princípio situado nos domínios do tipo, e a sanção penal prevista no preceito secundário da norma penal.

Deste modo, qualquer conduta pelo Poder Público, de criar ou de manter no ordenamento jurídico tipos que estejam de encontro aos supracitados princípios, reveste-se de caráter abusivo e ilegítimo.

Corroborando com o exposto as lições de Rogério Greco<sup>94</sup>:

Na verdade, a escolha do bem a ser protegido pelo Direito Penal e, conseqüentemente, a criação da figura típica, como já deixamos antever, deverão obedecer aos princípios penais fundamentais (intervenção mínima, lesividade, adequação social, fragmentariedade, etc.) que servirão de norte ao legislador a fim de depurar a sua escolha, não permitindo, por exemplo, que com a desculpa de se proteger certo bem, proíba comportamentos plenamente tolerados pela sociedade, que não causam danos a terceiros, pois não ultrapassam a esfera do próprio agente, etc.

Existe, portanto, liberdade política na escolha dos bens que merecerão a tutela do Direito Penal. Contudo, tal liberdade de escolha encontra-se limitada pela obrigatoria observância dos princípios penais fundamentais.

Deve, assim, ser afastada qualquer tipificação criminal, mesmo que tenha o bem jurídico proteção constitucional, que afronte no momento da sua criação ou vigência, os princípios da intervenção mínima, subsidiariedade, adequação social, lesividade, insignificância e proporcionalidade em sentido amplo.

---

<sup>93</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 159.

<sup>94</sup> GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 82-83.

### 3. O ESTADO E OS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

#### 3.1. Tutela penal da ordem tributária

Como já exposto anteriormente, o Estado precisa se manter através da arrecadação tributária para alcançar seu desiderato. Diante disto, apresenta-se de lúdima importância a proteção dos meios mais eficazes a garantir os interesses arrecadatórios.

O Estado, portanto, na condução da Administração Tributária, disporá dos meios necessários a fim de assegurar a segurança jurídica do sujeito passivo tributário e isonomia fiscal, para que este possa cumprir regularmente os deveres tributários, bem como fiscalizará a arrecadação de tributos.<sup>95</sup>

Frise-se que ao determinar a ordem tributária como bem jurídico protegido pela norma penal, espera-se abarcar o interesse imediato do Estado-administração na obtenção das receitas fiscais necessárias ao desempenho de suas atividades-fins<sup>96</sup>.

Neste sentido, Andreas Eisele<sup>97</sup> entende sobre o bem jurídico da norma penal tributária:

[visando] a resguardar a suficiência econômico-financeira do Estado para o cumprimento de seus compromissos constitucionais, a Lei elevou a ordem tributária (tanto sob o aspecto da regularidade da atuação dos contribuintes quanto sob o enfoque do produto de tal atuação, consistente na receita pública) à categoria de bem jurídico de alta relevância social.

Corroborando com este posicionamento acerca do bem jurídico do crime fiscal Rodrigo Sanchez Rios<sup>98</sup>:

A finalidade da Lei 8.137/90 está voltada ao pagamento integral da dívida tributária, posto que o bem jurídico tutelado pelo crime fiscal é o patrimônio; há pois o interesse patrimonial do Estado, e a criminalização por dívida de natureza tributária ocorre através dos tipos penais fiscais, inseridos na própria Lei 8.137/90.

Neste sentido, preleciona Cezar Roberto Bittencourt e Luciana de Oliveira Monteiro<sup>99</sup>:

É claro nosso entendimento no sentido de que os crimes contra a ordem tributária atingem diretamente administração do erário público, prejudicando a arrecadação e a gestão dos gastos públicos. Por isso, sustentamos que o objeto de proteção

<sup>95</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 42.

<sup>96</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 157.

<sup>97</sup> EISELE, 1998, *apud*, KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 159.

<sup>98</sup> RIOS, 1998, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 138.

<sup>99</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 160.

específico é o patrimônio administrado pela Fazenda Pública, na sua faceta de ingressos e gastos públicos.

Entende de forma diferente, Hugo de Brito Machado<sup>100</sup>:

Pode parecer que o bem jurídico protegido pelas normas que definem os crimes contra a ordem tributária é o interesse da Administração Pública na arrecadação dos tributos. Não é.

[...]

Realmente nos crimes contra a ordem tributária, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem tributária como bem jurídico que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto de das normas jurídicas concernentes à tributação.

Deste modo, a ordem tributária deve observar os limites do Direito Penal, para que os crimes contra este bem jurídico e, suas respectivas represálias, possam ser aplicadas, sob pena de arbitrariedade da Fazenda<sup>101</sup>.

Para que seja possível entender os crimes contra a ordem tributária é imprescindível a compreensão da lei tributária. Apenas compreendendo o que se caracteriza como injusto tributário é possível entender o injusto penal tributário, uma vez que nesses tipos de crime, as espécies penais são complementadas pelas normas tributárias.<sup>102</sup>

Acrescenta neste senso, Cezar Bitencourt e Luciana Montteiro<sup>103</sup>:

No âmbito dos crimes contra a ordem tributária os elementos normativos estão intrinsecamente vinculados a conceitos normativos relacionados com as normas Direito Tributário, de modo que sempre será necessário buscar, naquele ramo do Direito, as informações para o entendimento do alcance do tipo penal, mas sem perder de vista que *o núcleo essencial da conduta incriminada é estabelecida pelo legislador penal*.

Não obstante a importância da norma tributária para se compreender o Direito Penal Tributário, deve-se sempre, em qualquer ramo que busque a proteção do criminal, estar atento aos princípios basilares do Direito Penal.

Neste esteio, ensina Hugo de Brito Machado<sup>104</sup>:

Não faz sentido algum a pretensão de afastar os princípios do Direito Penal. O que se tem no caso é uma relação entre gênero e espécie. O crime é o gênero, enquanto o

<sup>100</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 21-22.

<sup>101</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 22.

<sup>102</sup> DERZI, 1997, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 41.

<sup>103</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 39.

<sup>104</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 24-25.

crime contra a ordem tributária é a espécie. Assim, admite-se que o legislador formule regras especiais quanto à espécie, mas essas regras não podem, de modo algum, contrariar aquelas que a Constituição reconhece como garantia do acusado.  
[...]

Todas as garantias constitucionais, implícitas e explícitas, são aplicáveis no trato dos crimes contra a ordem tributária.

Nesta esteira, conceitua Manoel Pedro Pimentel<sup>105</sup> o Direito Penal Tributário como:

[...] um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele, e [que] tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos ilícitos e cominando-lhes [a] sanção própria do Direito Penal.

Assim, apesar da essencialidade do bem jurídico tutelado pelo delito contra a ordem tributária, o interesse tributante deverá obedecer aos princípios penalistas, para que a agressão a tais interesses possam ser tipificados como condutas criminosas.

### 3.2. Distinção entre infração tributária e infração penal tributária.

Antes de adentrar no estudo do ilícito penal tributário, forçoso se faz diferenciar a infração tributária da infração penal tributária.

Hugo de Brito Machado<sup>106</sup> conceitua ilícito tributário como: “o comportamento que implica na inobservância de norma tributária. Implica no inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

Consoante a inteligência de Andreas Eisele, mencionada por Patrícia Schoerpf<sup>107</sup>:

[...] o ilícito penal tributário é o crime ou a contravenção penal, consistente na prática de uma conduta penalmente tipificada pelo Direito Penal Tributário, que resultará, em tese na aplicação de uma sanção com finalidade retributiva/preventiva, de caráter pessoal.

A partir dos conceitos supracitados, mister se faz inferir, inicialmente, que a infração tributária é o mero descumprimento de norma prevista na legislação tributária, sem cunho de tipificação criminal. Por sua vez, a infração penal tributária é um ilícito tributário que se encontra previsto como tipo penal.

Nesta senda, a simples infração tributária não pode ser punida com pena privativa de liberdade<sup>108</sup>, excetuando-se os casos em que esta esteja também prevista como crime.

<sup>105</sup> PIMENTEL, 1973, *apud*, KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 84.

<sup>106</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002, p.417.

<sup>107</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 84.

Manoel Pedro Pimental citado por Patrícia Schoerpf<sup>109</sup> também diferencia infração tributária da penal tributária, dissertando que:

O ilícito fiscal administrativo, todavia, não se confunde com o ilícito fiscal penal, embora exista um caráter comum a ambos, que é o elemento da antijuridicidade, cifrado na infração de norma jurídica. A natureza da sanção, e não do preceito é o que indicará a natureza da norma. Se se tratar de pena, em sentido estrito, ou de modalidade de medida de segurança, estaremos frente a uma norma penal fiscal.

Corroborando com o exposto, entende Patrícia Schoerpf<sup>110</sup> à luz dos ensinamentos de Fernando Sainz de Bujanda que: “as infrações tributárias, são em substância, verdadeiras infrações penais; que só são infrações tributárias penais as tipificadas como delitos ou faltas pelo ordenamento jurídico e que a infração tributária se relaciona com os valores na esfera da política criminal”.

Deste modo, percebe-se que o desrespeito à mera infração tributária, não tipificada como crime, não pode ser tratado com punição de pena privativa de liberdade, devendo ter como sanção tão somente uma pena pecuniária. Só é concebível a pena privativa de liberdade nos casos do ilícito ser penal tributário, conforme elucida Patrícia Schoerpf<sup>111</sup>:

A sanção tributária é pertinente ao descumprimento de uma infração tributária (descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória) e normalmente é apenada com a sanção pecuniária de multa. Ainda, é objetiva e respeita, apenas, à esfera patrimonial.

A sanção penal tributária respeita ao crime tributário (infração tributária mais um *plus* = dolo) e se constitui, como regra geral, na pena privativa de liberdade e na multa penal. Pertence à esfera pessoal e é de caráter subjetivo.

No mesmo senso, aduz Maurício Kalache<sup>112</sup>:

Em que pese haver, em alguns casos, duplicidade de consequências jurídicas ao descumprimento de certos deveres fiscais, certo é que a responsabilidade administrativo-tributária é, de regra objetiva e, algumas vezes, a sanção penal recai sobre terceiros, enquanto isso a responsabilidade penal é sempre subjetiva e pessoal, fundada na culpabilidade do agente.

Consoante se infere, ainda, outra diferença entre a infração tributária e a infração penal tributária se revela quanto ao elemento subjetivo. Enquanto no ilícito tributário a

<sup>108</sup> GOMEZ, 1997, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 85.

<sup>109</sup> PIMENTEL, 1996, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 85.

<sup>110</sup> BUJANDA, 1985, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 87.

<sup>111</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 96.

<sup>112</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 125.

responsabilidade é objetiva, não importando se o agente infringiu a norma com dolo ou culpa, por sua vez, no ilícito penal tributário, a responsabilidade apenas subsistirá se o agente tenha agido com dolo de praticar a conduta criminosa.

Assim se coaduna as lições de Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro<sup>113</sup>:

[...] o crime tributário (infração penal) pode e deve ser diferenciado do ilícito tributário (infração tributária). Essa diferenciação deve estar orientada, principalmente, em dois sentidos: (i) em primeiro lugar, o delito tributário deve representar, materialmente, uma ofensa a um determinado bem jurídico e, não uma mera infração das normas impostas pelo Direito Tributário. [...] (ii) em segundo lugar, apesar de a antijuridicidade ser uma categoria sistemática transversal, comum a todos os ramos do Direito, dotando o comportamento jurídico de coerência lógica e impondo a interpretação teleológica e sistemática das normas, a persecução de delitos, entre eles o delito tributário, atende os princípios e regras de imputação específicos, propriamente penais; conseqüentemente a constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação de pena.

Logo, essencialmente um critério diferenciador entre as normas penais tributárias e as infrações tributárias será o fato de que a responsabilidade pelo descumprimento de uma norma penal é subjetiva, devendo auferir o dolo na conduta do agente, para que este seja culpável. Diferentemente da infração que a análise do comportamento é meramente objetiva.

### 3.3. Características dos Crimes Tributários no Direito brasileiro

Os crimes fiscais estão previstos no Capítulo I da Lei 8.137/90, descritos em duas seções, sendo a primeira tratando dos crimes praticados por particulares (arts. 1º e 2º) e a segunda, dos crimes praticados por funcionários públicos (art. 3º)<sup>114</sup>.

Deste modo, os delitos fiscais não são apenas cometidos por contribuintes, sujeitos passivos da obrigação tributária. O legislador tipificou no artigo 3º da Lei 8.137/90, condutas contra a ordem tributária cometida por funcionários públicos no exercício de suas funções. Todavia, tais condutas não são o enfoque do presente trabalho científico.

A Lei 8.137/90 que prevê os crimes contra a ordem tributária, é a norma geral reguladora dos crimes desta natureza, quanto aos efeitos em que não se enquadrem uma norma especial. Com base nisto, aduz Patrícia Schoerpf<sup>115</sup> à luz de Rodrigo Sanchez:

<sup>113</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 28-29.

<sup>114</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 133.

<sup>115</sup> SANCHEZ, 1998, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 85.

A Lei 8.137/90 descreve, em seus arts. 1º e 2º, dez condutas que, quando praticadas e disto há supressão ou redução ilegal de tributo ou contribuição e qualquer acessória, recebe o foco da incidência de toda a legislação penal e processual penal, porque, como visto, a referida Lei não regula suficientemente todos os aspectos penais que gravitam em torno da matéria.

Assim, os crimes previdenciários inicialmente estariam inseridos dentro da Lei 8.137/90, no entanto, com o surgimento de legislação específica a seu respeito (Lei 8.212/91, e posteriormente Lei 9.983/00 que alterou dispositivos do Código Penal), a Lei 8.137/90 será basicamente utilizada no campo do delito tributário em sentido estrito.

Disserta Maurício Kalache<sup>116</sup>:

Pretendia-se que a Lei 8.137/90 fosse o diploma penal tributário unicompreensivo, alcançando as fraudes sobre todas as espécies tributárias. Daí a referência a “tributos” e “contribuições sociais” (art. 1, *caput*) para que não restasse, dúvidas sobre o âmbito da proteção penal.

Contudo, poucos meses após sua publicação, o legislador deu a conhecer a Lei 8.212 de 24.07.1991, que, dispondo sobre a organização da Seguridade Social, instituiu o Plano de Custeio e, no seu art. 95, previu os crimes previdenciários, especializando o trato dessa matéria. Essa Lei foi recentemente modificada pela Lei 9.983/00 que inseriu a maioria daquelas figuras típicas no Código Penal, dando origem aos novos arts. 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária).

Quanto à competência para processamento e julgamento dos delitos contra a ordem tributária, esta será instituída de acordo com a natureza do tributo suprimido ou reduzido, ou seja, caso o tributo seja de competência federal, tal como o Imposto de Renda, a competência criminal será da Justiça Federal, assim como se for o caso de supressão, por exemplo, de ICMS ou ISS, a competência será da Vara Criminal da Justiça Estadual.

### 3.3.1 Os delitos tributários na Lei nº 8.137/90

O artigo 1º da Lei 8.137/90<sup>117</sup> tem como tipificação penal as condutas de suprimir ou reduzir tributos, em geral, incluindo assim, o tributo em sentido estrito, a contribuição social, e suas obrigações acessórias, através das condutas previstas nos cinco incisos seguintes.

<sup>116</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 134.

<sup>117</sup> “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;

Afirma assim, Patrícia Schoepf<sup>118</sup>:

Há um grau de dependência dos incisos em relação ao caput. Ou seja, as condutas comissivas ou omissivas, descritas nos cinco incisos do predito artigo, devem sempre objetivar ou a supressão ou a redução tributárias.

Melhor esclarecendo: suprimir envolve a ideia de se eximir totalmente do pagamento do tributo devido, de nada pagar. A seu turno, reduzir o tributo implica diminuir o tributo a ser pago, recolhendo-o a menor.

O crime previsto no artigo 1º é comum quanto à pessoa, podendo qualquer contribuinte que realize a supressão ou redução de tributos, mediante as atividades elencadas nos incisos seguintes ser o agente do crime. O sujeito passivo, por sua vez, será o Fisco, sendo a principal vítima da infração penal tributária.

As condutas previstas neste artigo, em suma, são de caráter fraudulento, com intuito de ludibriar a Administração Fazendária a fim de algum modo suprimir ou reduzir o pagamento do tributo que é devido.

Com efeito, ensina Hector Villegas<sup>119</sup> que ocorre a fraude fiscal: “quando se promove, intencionalmente, qualquer manobra artificiosa com a finalidade de produzir ou facilitar a evasão total ou parcial dos tributos”.

Urge ressaltar que a fraude que é tratada no artigo 1º é vinculada aos incisos subsequentes, devendo, portanto, para que ocorra este crime, a conduta ser realizada mediante quaisquer das variações contidas nos incisos.

Explica Maurício Kalache<sup>120</sup>: “o crime descrito não é de conduta livre, ou seja, não pode ser praticado de qualquer maneira. A execução do crime descrito no art. 1º, é de forma vinculada, vale dizer, deve se dar segundo as maneiras previstas nos incisos seguintes”.

Também ensina Tathiane dos Santos Piscitelli<sup>121</sup> acerca do artigo 1º da Lei 8.137/90:

[...] a norma prescrita no caput possui a seguinte estrutura: dado o fato de um sujeito praticar uma das condutas previstas nos incisos e dessa conduta advir à supressão ou redução de tributos, estará configurado crime contra a ordem tributária. [...] por essa razão, afirma-se que os crimes previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 são crimes materiais, ou seja, não basta a realização da conduta para que o tipo esteja completo; é necessária a configuração do dano.

---

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.

<sup>118</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 142-143.

<sup>119</sup> VILLEGAS, 2001, *apud*, KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 144.

<sup>120</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 160.

<sup>121</sup> PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **A Decisão Administrativa Tributária Final como Condição para a Incidência da Norma que Relata o Crime Contra a Ordem Tributária**. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.67

O crime previsto no artigo supra é, por sua natureza, em regra, material, sendo necessário para sua caracterização que ocorra o resultado naturalístico com a efetiva supressão ou redução tributária, exceto no caso do inciso V, que a doutrina, apesar de divergente, entende a ocorrência da infração apenas se presente o elemento subjetivo do tipo, pouco importando se houve ou não dano ao erário.<sup>122</sup>

O fato do crime previsto no artigo 1º ser material está intimamente relacionado com o motivo da edição da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, que determina como pressuposto da ação penal nesses delitos e condição objetiva de punibilidade<sup>123</sup>, o prévio exaurimento da via administrativa.

Acertadamente, discorre Cezar Bittencourt e Luciana Monteiro<sup>124</sup>:

A necessidade do prévio encerramento do *processo administrativo-fiscal* justifica-se tanto para (a) a fixação do quantum devido ao fisco, abrindo possibilidade de que o contribuinte pague ou solicite o parcelamento, antes do recebimento da denúncia; como para (b) a definição de existência, efetiva, do *crédito tributário* reclamado.

Logo, o crime do artigo 1º e seus incisos, por ser material, impescinde a apuração do valor sonogado pelo sujeito passivo, para sua caracterização, de modo que, conforme o entendimento perfilhado do Supremo Tribunal Federal, consolidado na Súmula Vinculante 24, tal valor será apurado com o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal.

Explica Hugo de Brito Machado<sup>125</sup>:

[...] desde logo fica esclarecido que a definição de *tributo devido*, como elemento normativo do tipo no crime de supressão ou redução de tributo, é tarefa da autoridade da Administração Tributária competente para o respectivo lançamento. Assim, se a autoridade administrativa competente afirma não ser devido o tributo cuja supressão ou redução é imputada ao agente, não será configurado o crime em questão.

Outrossim, o parágrafo único<sup>126</sup> do artigo 1º, não se caracteriza como crime material, uma vez que se consuma com a simples desatendimento de exigência de autoridade tributária, sendo portanto formal<sup>127</sup>.

<sup>122</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 166.

<sup>123</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 76.

<sup>124</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

<sup>125</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 373.

<sup>126</sup> “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.”

Ademais, o artigo 2º da Lei 8.137/90<sup>128</sup> também relaciona como crime contra a ordem tributária as condutas previstas nos incisos subsequentes, devendo para que seja considerado o fato típico, o sujeito passivo realizar àquelas condutas independente de gerar resultado em desfavor do Fisco.

Com efeito, diferentemente do artigo 1º, o artigo 2º trata de crimes que podem ser considerados formais ou de mera conduta, a depender do entendimento do doutrinador.

Alécio Adão Lovatto<sup>129</sup> entende os tipos do artigo 2º como crimes formais:

[...] Não se cogita, aqui, da necessidade de que haja o resultado de suprimir ou reduzir tributo, essencial nos delitos previstos no artigo 1º. E como a descrição das diversas condutas não prevê a exigência do resultado redução do tributo, são crimes formais.

Por sua vez, Cezar Roberto Bitencourt<sup>130</sup> e Luciana de Oliveira Monteiro, ao explicar o motivo pelo qual, também é necessária a aplicação da Súmula Vinculante 24, nos delitos do artigo 2º, caracterizam esses delitos como de mera conduta:

O encerramento do processo administrativo-fiscal é necessário para que se possa formar um juízo mínimo de convicção acerca da prática de um crime, independentemente de tratar-se de crime de resultado ou de mera conduta. [...] é indispensável que se faculte ao contribuinte oportunidade de usufruir das medidas despenalizadoras ofertadas por nosso ordenamento jurídico, ou seja, também nas hipóteses dos crimes descritos no art. 2º da Lei 8.137/90, considerados por nós como crimes de *mera conduta*.

Apesar de controvertida a questão da caracterização do tipo previsto no artigo 2º e, sua necessidade de prévia finalização do processo administrativo tributário, a melhor doutrina entende ser necessário para todos os crimes tributários a aplicação da Súmula Vinculante 24.

Assim afirma Hugo de Brito Machado<sup>131</sup>:

---

<sup>127</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 168.

<sup>128</sup> 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.

<sup>129</sup> LOVATTO, 2000, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 168

<sup>130</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 79.

<sup>131</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 403

Realmente, é elemento essencial do tipo penal em questão uma conduta que seja apta a produzir o resultado supressão ou redução do tributo. Embora a configuração do tipo ocorra independente do resultado supressão ou redução do tributo, a conduta típica deve ser apta a produzi-lo, sem o que se estará diante do denominado crime impossível, e quem vai dizer, em cada caso, se a conduta considerada típica realmente é apta, ou não, a produzir o resultado é a autoridade administrativa lançadora que deve. Se for o caso, aplicar a penalidade cabível nos termos da legislação tributária aplicável.

Sem embargo, Maurício Kalache<sup>132</sup> entende a classificação dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º em delitos materiais, formais e de mera conduta, a depender do seu inciso:

O crime descrito no caput do artigo 1º é de dano, como também são os crimes descritos nos incs. II, III (na modalidade pagar ou receber) e IV, do art., 2º, razão pela qual todas essas hipóteses deveriam submeter-se à mesma pena em abstrato cominada. O bem jurídico tutelado é o patrimônio público.

Os crimes descritos nos incs. I e III (na modalidade exigir), do art. 2º são formais. [...]

Os crimes descritos no parágrafo único, do art. 1º e no inc. V, do art. 2º, são formal e de mera conduta, respectivamente.

Ainda que a Lei 8.137/90 trate também de crimes formais e/ou de mera conduta, que não causem resultado naturalístico de dano ao patrimônio, evidentemente, todas as condutas tipificadas nesta lei atingem de certa forma o erário público, por se configurarem formas do contribuinte burlar as obrigações tributárias, bem como dificultar a atividade do Fisco de arrecadação.

Assim, os delitos previstos no artigo 2º da Lei 8.137/90, visam à proteção do erário público, enquanto patrimônio administrado pela Fazenda, mas não no que concerne o patrimônio já consolidado e, sim, a correta expectativa de ingresso dos tributos nos cofres públicos<sup>133</sup>.

Portanto, em síntese, torna-se possível afirmar que os crimes contra a ordem tributária afetam o interesse Fazendário de arrecadação, seja através da sonegação (em sentido estrito) ou através de condutas que prejudiquem a aferição dos valores a serem tributados.

### 3.3.2. Os delitos tributários no Código Penal

<sup>132</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 206.

<sup>133</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 162.

Os crimes previdenciários, tais como o artigo 168-A<sup>134</sup> e 337-A<sup>135</sup> do Código Penal, apesar de não estarem previstos na Lei 8.137/90, também são formas de delitos tributários, já que visam proteger a ordem tributária em sentido amplo, incluindo as contribuições previdenciárias.

Assim disserta Patrícia Schoerpf<sup>136</sup>: “Impende destacar, assim, a impropriedade de ordem legislativa, qualificando como penal a natureza jurídica das condutas infratoras dos ordenamentos previdenciários. A efetiva natureza jurídica de tal matéria é de índole tributária”.

O artigo 168-A do Código Penal tipifica a figura omissiva de deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, sendo, portanto, crime material, pois necessita de efetiva apropriação indevida da contribuição.<sup>137</sup>

Além da necessidade de um resultado, o tipo capitulado no artigo 168-A, precisa do elemento subjetivo especial da retenção indevida. No mesmo sentido, aduz Bitencourt<sup>138</sup>: “tratando-se de *apropriação indébita*, é indispensável o *elemento subjetivo especial do injusto*, representado pelo *especial fim* de apropriar-se dos valores pertencentes à previdência social, isto é, o agente se apossa com a intenção de não restituí-los”.

A sonegação das contribuições previdenciárias está previsto no artigo 337-A do Código Penal e difere da apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A), ao passo que nesta não existe fraude e o dolo é posterior à retenção dos valores descontados, enquanto

---

<sup>134</sup> Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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; (Incluído pela Lei nº  
 III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

<sup>135</sup> 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.

<sup>136</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 135.

<sup>137</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 190.

<sup>138</sup> BITENCOURT, 2013, *apud*, BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 181.

naquela, há a necessidade de fraude e o dolo de cometer o crime é anterior à retenção dos valores<sup>139</sup>.

Outrossim, embora esteja previsto como um crime contra a Administração Pública, impõe-se afirmar que o descaminho, nos termos do artigo 334 do Código Penal<sup>140</sup>, também infringe a ordem tributária.

Leciona nesta esteira, Cezar Roberto Bitencourt e Luciana Monteiro<sup>141</sup>:

Apesar de não figurar especificamente entre os *crimes contra a ordem tributária*, tipificados na Lei 8.137/90, o *descaminho* também é um comportamento delitivo que afeta o erário público, comprometendo a legítima pretensão de arrecadação dos impostos que recaem sobre a entrada e saída de mercadorias do território nacional, sua incriminação está prevista no art. 334 do Código Penal, juntamente com o contrabando.

Acerca do bem jurídico tutelado pelo descaminho, assevera Fernando Capez<sup>142</sup>: “Tutela-se a Administração Pública, em especial o erário público, uma vez que no descaminho o Estado deixa de arrecadar os pagamentos dos impostos de importação, exportação e consumo”.

Desta feita, o crime de descaminho também terá efeitos sobre a ordem tributária, sendo aplicado a este delito, diversos institutos despenalizadores privativos dos delitos fiscais, como a insignificância no patamar do ajuizamento das execuções fiscais e a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, como será visto no capítulo a seguir.

### 3.4. O elemento subjetivo dos delitos contra a ordem tributária

A conduta do sujeito passivo, ao praticar um crime contra a ordem tributária deverá, necessariamente, ser revestida do dolo de afrontar o sujeito ativo (Fisco). Caso a conduta seja culposa, não há de se falar em delito tributário.

Neste sentido, caso o contribuinte culposamente desrespeitou norma tipificada como crime tributário, a conduta será considerada como atípica em virtude da falta de previsão legal<sup>143</sup>, sendo, portanto, tratada apenas no âmbito administrativo da infração tributária.

<sup>139</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 219.

<sup>140</sup> 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.

<sup>141</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 280.

<sup>142</sup> CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: parte especial**. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 582.

<sup>143</sup> Art. 18 - Diz-se o crime:

(...)

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

No que tange ao crime previsto do artigo 1º da Lei 8.137/90, em todas as hipóteses elencadas nos incisos seguintes, é imprescindível a existência do dolo genérico, ou seja, vontade livre e consciente de suprimir ou reduzir o tributo, de modo que sem este a conduta será atípica.

No artigo 1º e incisos seguintes, o agente deve visar à sonegação fiscal como meta, reunindo os meios que sejam idôneos para garantir o sucesso da empreitada ilícita. Já no parágrafo único deste artigo, deve possuir a vontade (dolo) de não atender exigência legal<sup>144</sup>.

Igualmente, acerca das condutas criminosas tipificadas no artigo 2º da Lei 8.137/90, importa frisar que todas necessitam do elemento subjetivo do dolo para serem caracterizadas, não existindo crime se a conduta for apenas culposa.

Hugo de Brito Machado entende, à luz do pensamento de Andreas Eisele, que o artigo 2º, I, da Lei 8.137/90 necessita de dolo específico para sua configuração<sup>145</sup>:

Realmente, é a própria descrição do tipo penal em tela que está a indicar expressamente uma finalidade específica à qual se dirige uma ação delituosa. P agente há de desempenhar a conduta descrita no tipo penal *para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo*.

Ressalte-se que é o elemento subjetivo do dolo, presente em todos os delitos tributários, seja este dolo genérico ou específico, a depender do entendimento do doutrinador, que ensejará na diferença entre o mero inadimplemento da obrigação tributária e o crime contra a ordem tributária, afirmando que a hipótese do inciso II<sup>146</sup>, do artigo 2º, da Lei 8.137/90 não se trata de inadimplemento.

Neste sentido, parte da doutrina entende ser dolo genérico ou livre consciência e vontade de não recolher aos cofres públicos o valor do tributo o elemento diferenciador do crime para o mero inadimplemento, ou infração administrativa<sup>147</sup>.

Quanto ao inciso III<sup>148</sup> do artigo 2º é imprescindível a presença do fim especial de agir além do dolo genérico<sup>149</sup>.

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

<sup>144</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 198.

<sup>145</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 399.

<sup>146</sup> Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

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;

<sup>147</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 180.

<sup>148</sup> Art. 2º Constitui crime da mesma natureza

(..)

Com relação ao crime de apropriação indébita previdenciária (artigo 168-A) do Código Penal, além do dolo genérico de lesionar a Previdência Social, faz-se necessário para a caracterização do tipo, o elemento subjetivo específico de se apropriar dos valores a serem repassados à previdência, sem restituí-los.

Fernando Capez<sup>150</sup> entende no que tange o artigo 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), que para a configuração deste crime é necessário o dolo na forma genérica, embora pondere que alguns doutrinadores entendem pela necessidade do dolo específico.

No tocante ao descaminho (artigo 334 do Código Penal), apenas o dolo genérico de não declarar na alfândega, a mercadoria excedente à cota permitida, consciente de que ultrapassa o valor estipulado<sup>151</sup> e que deveria proceder a declaração, faz-se necessário para configuração do delito.

A despeito de grande parte da doutrina entender que os delitos contra a ordem tributária diferem das meras infrações administrativas, por necessitarem do dolo de lesar o Fisco, a averiguação da ocorrência deste elemento subjetivo, na maioria das vezes, é de difícil percepção.

Nesta esteira, assevera Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro<sup>152</sup>:

A constatação do dolo é, muitas vezes, indevidamente presumida porque se equipara a realização da infração tributária, com a realização dolosa de um crime contra a ordem tributária, como se a mera infração do dever extrapenal fosse constitutiva do crime.

Deste modo, como se elucidará mais especificamente no capítulo seguinte da presente monografia, muitas vezes, na prática, o agente que comete crime contra a ordem tributária se confunde com o mero infrator fiscal (como por exemplo: o inadimplente), de modo a desestabilizar os conceitos penais tributários e a justificativa dos crimes desta natureza.

---

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;

<sup>149</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 199.

<sup>150</sup> CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: parte especial**. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 615.

<sup>151</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 306.

<sup>152</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49.

## 4. CRIMINALIZAÇÃO DO ILÍCITO TRIBUTÁRIO

### 4.1. Justificativa estatal

Revela-se indiscutível a importância da ordem tributária para consecução dos fins estatais, sendo a proteção deste bem jurídico a justificativa para a criminalização do ilícito tributário.

Em virtude dessa importância, para a própria distribuição de riquezas e bem-estar social, o legislador passou a se interessar pela proteção dos bens jurídicos que aflijam os interesses sociais coletivamente.

Mostra-se cediça que, no que concerne aos crimes tributários, é grande a divergência doutrinária sobre a necessidade da norma penal tributária, e se sua finalidade deve ser garantida pela seara criminal.

Afirma-se para justificar os crimes de natureza econômica, mais restritamente, tributária, que estes crimes atingem o patrimônio de número indeterminado de pessoas, podendo provocar abalos em setores da economia, afetando, pois, bens jurídicos coletivos ou supra-individuais<sup>153</sup>.

Desta maneira, os defensores dos delitos tributários sustentam seus argumentos no fato de que tais delitos devem ser fortemente reprimidos, diante de seu impacto social.

Alguns doutrinadores entendem que a presença do Direito Penal em matéria tributária se justifica para assegurar ao Estado a possibilidade de arrecadar a receita necessária para fazer frente às demandas novas e antigas, cobradas pela sociedade, assim como promover as metas da política fiscal<sup>154</sup>.

Neste sentido afirma Kalache<sup>155</sup>:

As práticas evasivas, porém, têm efeito corrosivo e dissolvente da solidariedade social, provocando reações em cadeia. A honestidade tributária passa a ser encarada como uma ingenuidade, uma tolice.

Ao Direito Penal Tributário confia-se a missão de consolidar, na consciência social, a importância do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias.

---

<sup>153</sup> TIEDEMANN, 1985, *apud*, KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 101.

<sup>154</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 114.

<sup>155</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 115-116.

Ao admitir a legitimidade da utilização do Direito Penal Tributário, busca-se associar este direito ao melhor cumprimento das metas e fins que a ordem tributária se dispõe, tais como, arrecadação das receitas necessárias à consecução das atividades estatais em prol da coletividade.

Sem embargo, requerer a intervenção do Direito Penal pelo simples fato de ter, o bem jurídico da ordem tributária, grande importância para o Estado, é descartar o caráter subsidiário penal, ao passo que os demais ramos do Direito podem garantir este bem.

Discute-se, ainda, se esta norma tem como desiderato proteger o Fisco contra as fraudes do contribuinte no intuito da evasão fiscal; ou se visa apenas proteção financeira e a garantia da arrecadação.

Outrossim, há quem defenda a criminalização dos ilícitos tributários em virtude não apenas da arrecadação, mas da proteção a honestidade fiscal e repulsa ao caráter fraudulento típico de alguns desses crimes. Nesta linha de pensamento, destaca-se Maurício Kalache<sup>156</sup>:

[...] o Direito Penal desempenha um papel pedagógico, busca frisar a importância da honestidade do contribuinte para com o Erário, na perspectiva de uma cidadania responsável.

Saliente-se, por oportuno, que o comportamento proibido não é a simples inadimplência da obrigação tributária. Proíbe-se a desonestidade do contribuinte e de outros que, de qualquer forma, possam com ele interagir em detrimento dos interesses fiscais.

O Direito Penal não está encarregado de cobrar a dívida tributária, ou, em outros termos, de assegurar todos os créditos tributários não satisfeitos.

Cuida-se, na verdade, de coibir a fraude fiscal.

Ora, o venerável entendimento não merece prosperar já que não cabe ao Direito Penal o papel de educador da sociedade, uma vez que somente deverá ser usado em último caso (*ultima ratio*), ao passo que a educação fiscal deverá ser realizada em primeiro plano, como medida inicial a favor da honestidade fiscal.

Sem embargo, não se pode promover a educação fiscal, sem conferir a devida contraprestação estatal, na forma de serviços públicos de qualidade, aos contribuintes.

Hugo de Brito Macho<sup>157</sup> critica veementemente a injustiça do sistema tributário e a criminalização do ilícito tributário, explanando que:

Não é razoável, pois, esperar-se que o contribuinte se sinta estimulado ao cumprimento de seus deveres para com o fisco. Além disso, todos reclamam a reforma do sistema tributário, que a cada dia se torna mais complexo, com

<sup>156</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 143.

<sup>157</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 208-209.

legislação que muda com muita frequência, o que parece ser suficiente para demonstrar que ele não é “*merecedor del respecto de todos*”.

[...]

Ao nosso ver a criminalização do ilícito tributário decorre do comodismo dos encarregados da arrecadação dos tributos. É muito mais cômodo ameaçar com pena prisional, que somente através da criminalização se faz possível, do que utilizar os mecanismos de controle adequados para evitar condutas ilegais dos contribuintes que querem fugir ao pagamento do tributo. Comodismo simplesmente, e nada de fundamento moral.

Destarte, diante da grande carga tributária que é suportada pelo contribuinte, e ineficiência dos serviços públicos, onde a população além de pagar os tributos tem que custear privadamente as atividades de saúde, segurança e educação, não há como os contribuintes se sentirem motivados a colaborarem honestamente com a tributação.

Nota-se que o fato do contribuinte não enxergar a efetiva aplicação de seu dinheiro na consecução dos serviços públicos, aliada à falta de transparência nos gastos do setor público, desvio de verbas e impunidade na corrupção dos políticos brasileiros, estimula a evasão fiscal.

Além disso, a própria Fazenda Pública não promove o exemplo de boa pagadora, no momento em que se encontra na condição de sujeito passivo, tentando sempre dificultar o adimplemento de suas obrigações, através de recursos protelatórios e pagamento por precatórios, que podem durar até dezenas de anos para serem recebidos pelo sujeito ativo.

Explica Hugo de Brito Machado<sup>158</sup>:

O mal exemplo dos governantes revela-se de forma ainda mais evidente no que diz respeito ao pagamento de débitos pelo Poder Público. E especialmente no que concerne ao dever se restituir o que indevidamente tenha sido pago. [...] Quando o contribuinte ingressa em juízo com ação de repetição de indébito o Poder Público utiliza todos os recursos, cabíveis ou não, para protelar o desfecho final do processo. E ao final, vencido, cria enormes dificuldades para o cumprimento da sentença que condena a restituir o que recebeu indevidamente.

Neste sentido, ensinam Maurício Kalache<sup>159</sup>:

Observa-se que o contribuinte nem sempre é motivado a cumprir as normais penas fiscais, porquanto, as notícias de corrupção no aparelho do Estado garantem aos cidadãos argumentos bastantes para apontar a deslealdade dos agentes públicos no cumprimento das metas programáticas. Acredita-se que a renda tributária não é canalizada para o destino proclamado pelos governantes e sustenta-se que a carga fiscal é injusta e a receita auferida é mau gerenciada, não cabendo, pois, exigir mais sacrifícios do contribuinte. Conclui-se que a presença do direito penal nesse tema é desnecessária e abusiva.

<sup>158</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 210.

<sup>159</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 114.

Acrescenta Patrícia Schoerpf<sup>160</sup>: “Deveria, sim, estabelecer políticas fiscais de dívidas tributárias inadimplidas, até porque, a pena privativa de liberdade é uma restrição a direitos e a valores constitucionalmente assegurados: a vida e a liberdade”.

Logo, fica evidente a intenção do legislador em favorecer uma política criminal voltada para criminalização do ilícito tributário, ao invés de investir em formas alternativas e pacíficas de conscientização fiscal e combate a evasão.

Não obstante, como já restou demonstrado anteriormente o Direito Penal deverá ser minimamente utilizado na proteção dos bens jurídicos, não podendo este ramo do Direito com fundamento de proteger a ordem tributária, ser usado arbitrariamente, tal qual ocorre atualmente, como panaceia dos problemas entre o Estado e o contribuinte.

Ainda que se argumente que o Direito Penal é de incontestável importância para garantir o sistema tributário, já foi visto que, conforme o princípio da subsidiariedade, não interessa quão importante seja o bem, se caso ele possa ser protegido pelas demais searas do ordenamento jurídico que não sejam tão gravosos como o Direito Penal, não poderá ser tipificado criminalmente.

Na perspectiva de Maurício Kalache<sup>161</sup>: “O Direito Penal Tributário é, no geral, meramente sancionatório. Não se presta, porém, ao papel de simples cobrador da dívida fiscal, mas busca reforçar a consciência ético-fiscal, na perspectiva de uma cidadania responsável”.

Frise-se, além do Direito Penal não servir como conscientizador da educação fiscal, consoante restará demonstrado, a criminalização do ilícito tributário, diferente do que muitos doutrinadores pregam, tem sido utilizada como simples cobrador do crédito tributário, pouco importando a agressão a honestidade fiscal ou má-fé do contribuinte.

#### 4.2. Utilização do tipo penal para fins arrecadatórios

Consoante já visto, a doutrina entende ser a finalidade do delito tributário a proteção da ordem tributária (englobando o respeito fiscal e a arrecadação), sendo este, portanto, o bem jurídico tutelado penalmente.

Há quem justifique a intervenção do Direito Penal no ilícito fiscal, em face da importância da ordem tributária para consecução dos fins estatais, equilíbrio financeiro e bem-

---

<sup>160</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 59-60

<sup>161</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006, p. 206.

estar social, na utilização deste como meio sacionador e educador na formação cidadã do contribuinte.

A partir desse entendimento, pode-se inferir que o bem jurídico protegido pelo delito contra a ordem tributária é a própria ordem tributária justa, em seu sentido amplo, envolvendo toda sua característica de dever e direito social.

O cerne da questão não é saber que o bem juridicamente tutelado pelos crimes tributários, na teoria doutrinária, apresenta-se como a ordem tributária em sentido amplo, mas sim, que na prática o bem protegido por tais tipos é unicamente a arrecadação e os interesses financeiros do Fisco.

Desta feita, apesar da doutrina majoritária entender que não se confundem o mero comportamento contrário ao interesse fiscal (consubstanciado na infração tributária), com o crime contra a ordem tributária, diante da existência do dolo de lesionar o Fisco, percebe-se que na prática não haverá distinção entre estes.

Deste modo, a despeito de se defender que é legítima a criminalização do ilícito tributário, e, que este respeita os princípios garantidores do sistema penal, vê-se na prática que contanto que seja interesse do Fisco cobrar o débito, este fará uso até da via penal para tanto.

Porém mesmo que o agente tenha realizado todos os verbos nucleares do elemento do tipo, previsto nos crimes ora comentados, será quase impossível inferir o dolo na conduta do agente.

Ademais, mesmo entendendo-se que a conduta do agente foi dolosa e intencionalmente visou agredir o Fisco, caso a Fazenda não tenha interesse em receber o valor do tributo sonegado, ou, já tenha recebido, não será utilizada a reprimenda penal contra o agente, como veremos adiante ao analisar os institutos da insignificância e extinção da punibilidade pelo pagamento.

Apresenta-se facilmente perceptível a utilização do Direito Penal de forma arbitrária e inadequada pelo Estado para, unicamente, proteger seus interesses em detrimento dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte.

Aduz Roque Antonio Carazza<sup>162</sup>, na obra de Davi Tangerino e Denise Garcia:

É sempre bom termos presente, por outro lado, que o louvável propósito de evitar a evasão tributária não tem força bastante para anular direitos subjetivos dos contribuintes, como o de não serem alvo de arbitrariedades, por parte da Fazenda Pública.

---

<sup>162</sup> CARAZZA, Roque Antônio, 2006, *apud*, TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 14.

Assim, resta evidente que a existência do delito tributário serve apenas para intimidar o contribuinte a pagar o tributo, se for de interesse do Fisco, sendo uma mera ação arrecadatória, bem como fere explicitamente as garantias de liberdade do sujeito passivo.

Neste sentido, afirma Patrícia Schoerpf<sup>163</sup>:

Se o objetivo da arrecadação é a obtenção de recursos para visar aos fins do Estado, a sanção pelo seu descumprimento deve ser, tão-somente, patrimonial. Imputar ao sujeito passivo uma penalização de caráter pessoal (sanção pessoal), como elemento inibidor, repressor ou de coação, por efeito de dívida de natureza tributária é utilizar-se de instrumento coercitivo de cobrança, pela ordem jurídica, para obtenção do bem juridicamente tutelado pelo Direito tributário, que é o crédito tributário.

Como anteriormente explanado, a doutrina majoritária entende ser distinta a inadimplência (mera infração tributária) do delito fiscal, sendo o critério diferenciador entre os crimes tributários e as infrações desta natureza a presença do elemento doloso na conduta do agente.

Porém, em virtude da subjetividade da aferição do dolo, e, assim, dificuldade prática de perceber quando se trata de mera inadimplência ou do crime, muitas vezes, visando arrecadar, presume-se que o agente cometeu a conduta consciente de sua tipicidade.

Neste sentido aduz Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro<sup>164</sup>:

Os crimes contra a ordem tributária são punidos, todos eles somente sob a modalidade dolosa. Não existe, na Lei 8.137/90, previsão de punibilidade na modalidade culposa para esses crimes. Questão das mais controvertidas, nesse âmbito, é a prova do dolo que, muitas vezes, é indevidamente presumida para facilitar a incriminação do comportamento do agente, que não passe de *um mero devedor do fisco, isto é, simples inadimplente*.

O posicionamento adotado pelo presente trabalho acadêmico de criminalização do inadimplemento fiscal é bastante claro no que tange ao delito previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, uma vez que o legislador criminalizou a conduta de simplesmente deixar de recolher a tributação, independentemente de utilização de meios ardilosos para tanto.

Assim, o delito previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, confunde-se claramente com a infração tributária de inadimplemento, visto que nesta conduta criminosa sequer há previsão de fraude, nem ardil, para cometimento do delito, apenas a ausência de pagamento.

---

<sup>163</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 58.

<sup>164</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 48.

Há quem defenda, inclusive, que a possibilidade de prisão em decorrência do não pagamento de um tributo, configuraria como uma verdadeira prisão por dívida, o que é vedado, por força do artigo 5º, LXVII<sup>165</sup>, da Constituição Federal.

À luz desse posicionamento, ensina o tributarista Hugo de Brito Machado<sup>166</sup>:

Definir como crime o não-pagamento de uma dívida, e com isto contornar o obstáculo constitucional consubstanciado na norma que veda a prisão por dívida, constitui um verdadeiro abuso contra as liberdades públicas, praticado pelo legislador, contra aquele que, no mais das vezes, em razão de circunstâncias alheias à sua vontade, deixa de pagar impostos.

No mesmo sentido, ensina Edmar Andrade Filho, citado por Patrícia Schoerpf<sup>167</sup>: “A prisão civil constitui um dos mecanismos legais de que dispõe o sujeito ativo da obrigação tributária, para compelir o devedor a satisfazer, na forma e no prazo legalmente definidos, o pagamento da exação tributária”.

Resta evidente, portanto, a tentativa do legislador de exigir do cidadão o pagamento do tributo, coercitivamente, em troca de não interferir em sua liberdade individual.

Hugo de Brito Machado<sup>168</sup> critica veemente a utilização da reprimenda penal nos delitos tributários, como forma de temor ao pagamento da dívida, e, até mesmo, como possibilidade de prisão por dívida:

E ninguém pode negar que a pena criminal, no caso do não-pagamento de tributo, tem o exclusivo objetivo de compelir o contribuinte a fazer o recolhimento a que está obrigado. Ou, o que é pior, fazer o recolhimento do valor que a Administração Tributária entende devido, sem ter ao menos o direito de questionar a existência perante o Judiciário.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal tem adotado, há muito tempo, reiteradamente, o entendimento de que o fisco não pode utilizar-se de sanções políticas, tais como a interdição do estabelecimento do contribuinte ao pagamento do tributo, não é razoável esperar-se que venha a entender válido o uso da sanção penal para o mesmo fim. A não ser que Corte Maior se disponha a incorrer na desmedida incoerência de repelir a apreensão da mercadoria, mas admitir a prisão de seu proprietário, como meio de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo.

Não se nega, repita-se a distinção entre prisão civil e pena criminal. A distinção é evidente, como é evidente que a pena criminal é muito mais grave, mais detrimetosa para quem a suporta. [...]

A distinção entre as duas espécies de prisão, sendo, como é, muito mais grave a prisão penal, suscita a questão de saber se quem não pode o menos, pode o mais. Se

<sup>165</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel;

<sup>166</sup> MACHADO, 1998, *apud* SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 51.

<sup>167</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 1995, *apud*, SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 45.

<sup>168</sup> MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 415.

o legislador, para proteger o direito do credor, não pode prescrever a prisão civil do devedor, o *menos*, não é razoável admitir-se que possa, para o mesmo fim, cominar *pena* de prisão, que é sanção indiscutivelmente mais grave.

Inobstante, como foi visto anteriormente, os crimes tributários, teoricamente, diferenciar-se das infrações tributárias pela existência do elemento subjetivo do dolo, na prática é quase impossível inferir quando o contribuinte teve intenção de lesionar a ordem tributária, ou apenas não efetuar o pagamento em virtude de dificuldades financeiras.

É possível verificar esta dificuldade de análise do elemento subjetivo, quanto à criminalização da conduta prevista no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, havendo grande divergência doutrinária acerca da possibilidade da tutela penal no simples caso de não pagamento do tributo.

Sem embargo, pondera Carlos Roberto de Miranda Gomes e Adilson Gurgel Castro<sup>169</sup>:

Reclama-se das tentativas de se instaurar um verdadeiro “terrorismo fiscal”, intimidando o contribuinte a recolher o tributo a qualquer custo, dando a mesa simetria entre a simples inadimplência, ditada pelas dificuldades da atividade econômica, com a sonegação que é propósito de provocar a evasão das receitas públicas.

Embora seja necessária a existência do dolo em todos os crimes tributários, na prática, o interesse é meramente financeiro e arrecadatório, não importando se o agente agiu com a vontade (intenção) de lesar a Administração, tampouco se houve utilização de algum artifício ardiloso ou fraudulento com este desiderato.

Afirmar que os delitos contra a ordem tributária visam proteger o Fisco contra as atividades evasivas e, conseqüentemente prejudiciais à arrecadação, não é o mesmo que dizer que todos que cometem tais tipos penais são devedores fiscais.

Evidentemente, grande parte dos diversos tipos penais criminaliza a inadimplência tributária, seja realizada através de fraude ou não. No entanto, também há condutas tipificadas como crimes tributários que não protegem o Fisco dos sonegadores, visto que sequer o agente da conduta faz parte da relação obrigacional tributária de pagamento.

Assim comenta Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro<sup>170</sup>: “Também encontraremos tipos penais que punem comportamentos praticados por agentes que não integram a relação tributária, mas cujo comportamento apresenta-se perigoso ou lesivo ao bem jurídico da ordem tributária”.

<sup>169</sup> GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. **Curso de Direito Tributário**. 7 ed., revista e ampliada. Natal: Nordeste, 2005, p. 136.

<sup>170</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 31.

Ainda que tais tipos não estejam vinculados à criminalização da dívida tributária, estas condutas criminosas dificultam a apuração dos valores a serem arrecadados, afetando, portanto, diretamente a arrecadação.

Gize-se que o entendimento perfilhado neste trabalho monográfico é de que todos os delitos fiscais, da maneira em que estão dispostos no ordenamento jurídico, visam proteger a arrecadação, seja através da punição à sonegação, ou da punição à prestação inadequada de informações acerca dos tributos recolhidos (por prejudicar a aferição do *quantum* a ser arrecado).

Assim independente da existência de obrigação tributária consolidada em um eventual débito fiscal, o interesse é meramente arrecadatório, podendo ser protegido por outras vias que não a penal.

Portanto, o legislador não deve eleger o Direito Penal para alcançar metas programáticas da política econômica, tal como a arrecadação tributária. Saliente-se que outros ramos do direito podem servir a esse desiderato<sup>171</sup>.

No entanto, acerca da temática em questão, tem-se visto no âmbito da legislação extravagante e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que será analisada a seguir, que o aspecto financeiro se sobrepõe à existência ou não de caráter fraudulento da conduta do indivíduo, restando clara a utilização desvirtuada do instrumento penal.

#### 4.3. Insignificância Tributária

Pode-se demonstrar robustamente que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários, na prática, está relacionado à arrecadação, não a ordem tributária ao se analisar o instituto da insignificância nos delitos fiscais.

Caso o objetivo dos crimes tributários fossem proteger a ordem tributária, ou até mesmo, promover a cidadania fiscal - coibindo práticas lesivas ao Fisco - pouco importaria o valor do montante sonegado ou tentado sonegar, para efeitos de punição penal.

Entretanto, na prática, os Tribunais Superiores vêm consolidando a possibilidade de alegação de princípio da insignificância, no caso do valor suprimido ou reduzido ser inferior ao patamar de interesse do Fisco no ajuizamento das execuções fiscais.

---

<sup>171</sup> KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários**: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990, Curitiba: Juruá, 2006, p. 95.

De acordo com o disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/02<sup>172</sup>, na redação dada pela Lei nº 11.033/04, a Fazenda Pública deve determinar o arquivamento dos autos de execuções fiscais de débitos inferiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Assim, a jurisprudência tem entendido que não houve lesividade aos cofres públicos, tampouco prejuízo ao Fisco, valores abaixo do que a Administração Tributária entenda ser importante a cobrança cível, ou seja, abaixo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Neste sentido, a jurisprudência consolidada do STJ já firmou o entendimento no sentido de que, nos crimes contra a ordem tributária, não deve ser instaurado um processo criminal quando o valor do débito sonegado for inferior ao montante que a Fazenda considera ínfimo para a cobrança em sede de execução fiscal. Vejamos<sup>173</sup>:

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.

Até mesmo nos delitos previdenciários, a jurisprudência já entende a possibilidade de incidência do princípio da insignificância, em valores equiparados ao de ajuizamento das execuções fiscais, consoante dispõe o aresto<sup>174</sup> a seguir:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ART. 20 DA LEI 10.522/2002.

1. Esta Corte reconhece a incidência do princípio da insignificância nos crimes de apropriação indébita previdenciária, quando for constatado que o valor suprimido não é superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

2. A Lei nº 11.457/2007 considera como dívida ativa da União os débitos decorrentes das contribuições previdenciárias, dando-lhes tratamento similar aos débitos tributários.

<sup>172</sup> 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).

<sup>173</sup> STJ - REsp 1112748 TO 2009/0056632-6. – S3 TERCEIRA SEÇÃO. Relator(a): Ministro FELIX FISCHER. Julgamento: 09/09/2009. Publicação: DJe 13/10/2009.

<sup>174</sup> STJ – AgRg no REsp 1260561 / RS. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2011/0137804-7. T6 – Sexta Turma. Relator(a): Ministro Og Fernandes. Data do julgamento: 06/11/2012. Data da Publicação: 16/11/2012.

3. O mesmo raciocínio aplicado ao delito de descaminho, quanto à incidência do princípio da insignificância, deve ser adotado para o crime de não recolhimento das contribuições para a previdência social.
4. Não trazendo o agravante tese jurídica capaz de modificar o posicionamento anteriormente firmado, é de se manter a decisão agravada na íntegra, por seus próprios fundamentos.
5. Em sede de recurso especial não se analisa suposta afronta a dispositivo constitucional, sob pena de usurpação da competência atribuída ao eg. Supremo Tribunal Federal.
6. Agravo regimental a que se nega provimento.

Deve-se salientar que o patamar de insignificância equiparado à alçada de ajuizamento das execuções fiscais, determinada pela Lei 10.522/02, apenas abarca os crimes tributários e previdenciários de competência da União, conforme julgado<sup>175</sup> seguinte:

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.

Inobstante a inexistência de leis estaduais ou municipais acerca da renúncia de determinados valores para ajuizamento das execuções fiscais, o douto julgador poderá valer-se da analogia *in bonam parte* para beneficiar os demais entes federativos, uma vez que se deve prevalecer o tratamento penal igualitário nacionalmente a todos os agentes dos delitos tributários<sup>176</sup>.

Ainda, urge trazer à baila, que a Portaria nº 75 de 2012 do Ministério da Fazenda determina em seu artigo 1º, inciso II, o “não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com

<sup>175</sup> STJ – Processo HC 180993/SP. 5ª Turma. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data da Publicação: 19/12/2011.

<sup>176</sup> GOMES, Luis Fávio. **Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal). Disponível em:** <<http://atualidadesdodireito.com.br/lfg/2012/10/26/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal/>>. Acessado em: 11 de jul. 2013.

a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”.

Assim, a Administração Federal alterou sua orientação, ampliando o valor base para o não ajuizamento de execuções fiscal, cujo valor não alcance o montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), consoante se depreende do artigo 1º da Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda.

Neste diapasão, é possível inferir a tendência atual em ampliar cada vez mais o valor de alçada, para que se configure a ocorrência de prejuízo efetivo a União e suas entidades autárquicas, como a previdenciária (INSS). De modo a ficar claro que os valores que não atinjam esta monta, são considerados irrisórios e não há interesse estatal para sua cobrança, nem para a instauração da ação penal.

Entende o Tribunal Regional Federal – 4ª Região<sup>177</sup>:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. SUPOSTA PRÁTICA DE CRIME DO ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA JURÍDICA. PORTARIA MF 75/2012. DÉBITO TRIBUTÁRIO INFERIOR AO TETO DE RELEVÂNCIA ADMINISTRATIVA. EXCLUDENTE DE TIPLICIDADE. 1. Na linha da orientação jurisprudencial, aplica-se o princípio da insignificância jurídica, como excludente de tipicidade, aos crimes em que há elisão tributária não excedente ao patamar considerado irrelevante pela Administração Pública para efeito de processamento de execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União, atualmente no valor de R\$20.000,00 (vinte mil reais), conforme Portaria 75/2012 do Ministério da Fazenda. 2. No caso de suposta prática de delito capitulado no artigo 334 do Código Penal, o cálculo do montante do crédito tributário relativo às mercadorias estrangeiras importadas sem regularidade fiscal, de acordo com o inciso III do artigo 2º da Lei 10.865/2004, deve levar em consideração apenas o Imposto de Importação (II) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), sem computar as quantias devidas a título de COFINS e PIS. 3. Afeiçoando-se a hipótese dos autos a esses parâmetros, uma vez que o montante dos tributos federais iludidos é inferior ao limite mínimo de relevância administrativa, está-se diante de conduta atípica. 4. Eventual reiteração criminal não importa o afastamento da tese despenalizante, porquanto o reconhecimento da bagatela não pressupõe a análise de circunstâncias subjetivas, sendo aferida apenas em função de aspectos objetivos referentes ao delito perpetrado.

Gize-se que independente do valor abarcado pelo princípio da insignificância, ou seja, R\$ 10.000,00 (dez mil reais) ou R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), imperioso é identificar que a elevação deste valor de alçada à atipicidade da conduta do agente, importa no reconhecimento de que o objetivo do crime tributário é meramente financeiro, estando assim, a norma penal a serviço do interesse arrecadatório ou não do Estado.

Logo, infere-se, a finalidade simplesmente arrecadatória dos crimes contra ordem tributária, pouco importando a existência ou não de fraude, ao admitir a tipicidade da conduta,

<sup>177</sup> TRF – 4ª Região. Ação Criminal nº 7211/SC. 8ª Turma. Relator: Victor Luiz dos Santos Laus. Data de julgamento: 22/05/2013. Data de publicação: 04/06/2013.

diante do caráter bagatelar do ilícito penal tributário, se o prejuízo ocasionado à Fazenda Nacional em virtude do crime, não atingir o valor de alçada para a cobrança da dívida tributária civilmente, em sede de execução fiscal.

Portanto, há o entendimento de que, revela-se absurda a possibilidade de sentença penal condenatória, contra o sujeito passivo que sonegou o tributo de valor inferior ao que a própria Administração Fiscal entende não ser suficientemente relevante para sua persecução executiva.

A partir daí, percebe-se que não importa se o agente agiu com dolo de cometer o ilícito tributário, se realizou todas as condutas previstas no núcleo do tipo, ou ainda, se agiu com fraude, artifício arditoso a fim de ludibriar o Ente Tributante. Se, porventura, o valor objeto do ilícito tributário não apresentar relevância na seara executiva cível, o fato por ele cometido será insignificante.

Desta feita, mesmo o agente que intencionalmente quisesse lesionar a Administração Tributária e, até mesmo fizesse uso de métodos enganosos e fraudulentos com essa finalidade, poderia ter sua conduta considerada como não criminosa, em virtude do débito ser inferior ao patamar de interesse da Fazenda.

Como já visto anteriormente, a insignificância (ou “bagatela”) exclui a tipicidade material da conduta delituosa, tornando o fato atípico, ou seja, não criminoso, devendo o acusado ser absolvido e nenhum efeito penal sobre ele incorrer.

Neste diapasão, todo o argumento relacionado com a importância do delito tributário para garantia da ordem tributária e, que o delito tributário não visa meramente proteger o patrimônio fiscal, não encontra respaldo na realidade vivida no ordenamento jurídico.

#### 4.4. Extinção de punibilidade pelo adimplemento da obrigação.

Outrossim, a extinção da punibilidade pelo adimplemento da obrigação comprova cabalmente a preponderância da finalidade arrecadatória na tutela penal do ilícito tributário.

Apresenta-se bastante elucidativo, para a tese da proteção da arrecadação através do crime tributário, o entendimento da extinção da punibilidade pelo pagamento da obrigação tributária, independentemente da conduta delituosa ter sido cometido mediante ou não de fraude. Atente-se a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça<sup>178</sup>:

---

<sup>178</sup> STJ - REsp Nº 1.218.664 – SC 2010/0197017-2. T5 - QUINTA TURMA Relator(a) Ministro ADILSON VIEIRA MACABU -DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/RJ. Data do Julgamento: 17/05/2012. Data da Publicação: 25/06/2012.

PENAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO.

1. Nos termos do art. 535 do CPC, são cabíveis os embargos de declaração para a modificação do julgado que se apresentar omissivo, contraditório ou obscuro, bem como para sanar possível erro material existente na decisão, o que não ocorreu nos autos.
2. A jurisprudência deste Sodalício, valendo-se da nova disciplina dada à legislação tributária pela Lei n.º 10.684/03, firmou entendimento no sentido de que a satisfação integral do débito tributário, antes do trânsito em julgado da condenação, enseja o reconhecimento da extinção da punibilidade.
3. No caso concreto, veio aos autos prova nova e inequívoca de que o débito tributário foi integralmente pago.
4. Embargos de declaração rejeitados. De ofício, reconhecida a extinção da punibilidade e julgado prejudicado o recurso especial.

Ora, mostra-se possível se questionar qual a motivação do Estado em abrir mão de seu poder-dever de punir, mesmo reconhecendo que, subsiste o caráter injusto da conduta<sup>179</sup>.

A única resposta plausível seria o entendimento de que o interesse arrecadatório do Estado, nos ilícitos tributários, se sobrepõe a sua necessidade de punir condutas que atentem contra a ordem tributária, em sentido amplo, e, que prejudiquem a cidadania fiscal.

Assim, aos doutrinadores que defendem a educação fiscal através da utilização do *jus puniendi* e criminalização do ilícito tributário, a fim de assegurar a ordem tributária e consecução do bem estar-social promovido pelo Estado, difícil se torna explicar como o legislador, a todo momento procura deixar de punir o agente que efetua o pagamento do tributo sonegado, sem entender que o objetivo do crime tributário é a arrecadação.

Coaduna com o entendimento do presente trabalho acadêmico, o posicionamento de Davi Tangerino e Rafael Canterji<sup>180</sup> ao suscitar que o Direito Penal, na atual situação legislativa dos crimes tributários, encontra-se a serviço dos interesses patrimoniais estatais:

Se não pretende o Direito penal tributário impor pena ao seus agentes, o que pretenderá? Arrecadar. Esse é o lema. Claramente às funções de pena acresce-se uma nova finalidade: a finalidade arrecadatória. A sanção criminal é um upgrade nas sanções tributárias.

A partir de um breve histórico legal da extinção da punibilidade nos crimes tributários, percebe-se que esta medida despenalizadora já se encontrava no ordenamento jurídico

<sup>179</sup> QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Extinção da Punibilidade e Suspensão da Pretensão Punitiva nos Crimes Contra a Ordem Tributária: os Efeitos Penais do Pagamento e do Parcelamento.** In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 133.

<sup>180</sup> TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. **Estado, Economia e Direito Penal: o Direito Penal Tributário no Liberalismo, no Welfare State e no Neoliberalismo.** In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 43.

brasileiro desde o Decreto-Lei 157/67, sendo, deste modo, uma via oblíqua para impelir o agente a pagar, sob ameaça da reprimenda criminal.

A Lei 8.137/90 que trata dos crimes contra a ordem tributária, previa em seu artigo 14 a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia. Tal dispositivo foi revogado pela Lei nº 8.383/91, que foi novamente modificado pelo artigo 34 da Lei nº 9.249/95<sup>181</sup>. No mesmo sentido da extinção da punibilidade apenas se procedido o pagamento antes do recebimento da denúncia, esteve a lei nº 9.964/2000 (Lei do REFIS), em seu artigo 15, §3º<sup>182</sup>, com a única ressalva que esta lei ampliou o alcance da extinção da punibilidade também para os crimes tributários que não estavam previstos na Lei 8.137/90.

Mantendo o entendimento de extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e previdenciários, está o artigo 9º da Lei 10.684/03<sup>183</sup>, embora tal renovação normativa trouxe a possibilidade deste pagamento ser efetuado a qualquer tempo, sem necessidade de ser antes do recebimento da denúncia, como nas legislações anteriores.

No mesmo sentido, manteve-se a Lei nº 11.941/2009 no seu artigo 69<sup>184</sup>, quanto à possibilidade de pagamento a qualquer tempo extinguir a punibilidade, como igualmente incluiu o pagamento da dívida fiscal, mediante parcelamento, como meio de extinção da punibilidade.

---

<sup>181</sup> **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.

<sup>182</sup> **Art. 15.** 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 no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º 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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

<sup>183</sup> **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.

§ 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.

<sup>184</sup> **Art. 69.** Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Com o advento da Lei nº 12.382/11, em seu artigo 6<sup>185</sup>, houve novas alterações legislativas acerca da matéria, ao determinar que a suspensão da punibilidade pelo parcelamento do débito fiscal só será devida se realizada antes do recebimento da denúncia.

Nada obstante, a referida lei não trouxe qualquer disposição expressa acerca do momento do pagamento da dívida tributária, para efeitos de extinção de punibilidade da ação penal, devendo, portanto, para beneficiar o acusado, compreender que se mantém o entendimento de que o pagamento poderá ser efetuado até que se esgote a possibilidade de revisão da matéria julgada, para ser extinta a punibilidade.

Quanto à aplicação da lei no tempo, Cezar Bittencourt e Luciana Monteiro<sup>186</sup> entendem pela aplicação da lei mais favorável, ou seja, que admita a extinção da punibilidade pelo pagamento mesmo após o recebimento da denúncia, ao afirmarem que: “A legislação recente é mais benéfica ao acusado, permitindo que a extinção da punibilidade beneficie o imputado a qualquer momento”.

Nesta senda, se posiciona os advogados Francisco do Rêgo Monteiro Rocha Jr. e Maicon Guedes<sup>187</sup>:

Não obstante, fica a questão: se se extingue a punibilidade de integral pagamento da dívida que foi objeto de parcelamento, que tratamento se deve dar a quem paga diretamente a integralidade da dívida, sem parcelamento? Parece-nos que a solução hermenêutica só possa ser pro reo: também haverá extinção da punibilidade. Em suma, para se extinguir a punibilidade, deve ocorrer o integral pagamento, independente se antes ou após o recebimento da denúncia.

Assim, em virtude da impossibilidade de irretroatividade da lei penal para prejudicar o réu, a matéria penal normativa que favorecer o acusado deverá ser a utilizada, mesmo que os fatos tenham sido cometidos na vigência da lei anterior.

---

<sup>185</sup> Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83. ....

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

(...)

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

<sup>186</sup>BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 87.

<sup>187</sup> JÚNIOR, Francisco do Rêgo Monteiro Rocha; GUEDES, Maicon. **In: Revista Jurídica Consulex**. Ano XV, nº 342. 15 de abril de 2011. Consulex. p. 36.

Desse modo, independente de antes ou depois do recebimento da denúncia, até que se puder discutir a matéria na ação penal objeto dos crimes em comento, poderá o réu efetuar o pagamento do tributo sonegado e ter sua punibilidade extinta, contanto que nenhuma lei superveniente altere essa situação.

Urge trazer à baila, portanto, que o entendimento doutrinário que justifica os crimes tributários, por afirmar não ser o Direito Penal Tributário um cobrador de dívidas fiscais, mas sim, um protetor da ordem tributária, contra lesões e fraude em desfavor do Fisco, não encontra amparo diante do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Ora, será extinta a punibilidade do agente caso este efetue o pagamento do tributo (obrigação principal e acessória), mesmo ele tendo dolo em prejudicar a Administração Tributária.

Até mesmo o agente realizando a fraude fiscal e induzindo a erro o Fisco, poderá deixar de ser punido se simplesmente realizar o pagamento da obrigação.

Destarte, ao comparar o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário, ao arrependimento posterior previsto no artigo 16<sup>188</sup> do Código Penal, percebe-se que a reparação do dano neste é apenas uma causa de diminuição de pena, enquanto naquele é motivo de nem sequer se punir o agente<sup>189</sup>.

Fica evidente, assim, que a intenção do legislador penal tributário em agraciar a reparação do dano, com a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal, é arrecadar aos cofres públicos, sendo este, seu único interesse na figura típica penal tributária.

#### 4.5. Banalização do Direito Penal e a descriminalização

Destarte, como anteriormente exposto, diante da confusão prática entre a infração tributária e o delito tributário, verifica-se na prática, que muitas vezes o sujeito é denunciado pelo simples cometimento da infração tributária, sem a devida auferição de vontade (dolo) ou consciência de que sua conduta poderia ser considerada criminosa, assim como mesmo sendo caracterizado o dolo, o interesse maior do Fisco é o adimplemento da obrigação tributária.

Em face disso, o Direito Penal perde todo seu caráter de especificidade, sendo aplicado irrestritamente, até mesmo abusivamente. Tal aplicação, não confere ao ordenamento

---

<sup>188</sup> Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

<sup>189</sup>TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. **Estado, Economia e Direito Penal: o Direito Penal Tributário no Liberalismo, no Welfare State e no Neoliberalismo**. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 42.

jurídico um caráter de rigorosidade no sistema, mas sim, de que qualquer conduta, seja ela digna de proteção penal ou não, poderá ser punida criminalmente.

Logo, percebe-se que este aumento no uso do sistema penal, acaba por enfraquecê-lo, uma vez que este deveria cuidar apenas do que estritamente fosse necessário, não de meras infrações que poderiam ser resolvidas em outras áreas do Direito.

Acerca da banalização do Direito Penal, em razão da sua excessiva e desnecessária intervenção, acertadamente afirma Leonardo Sica<sup>190</sup>:

De certa forma, o excesso de leis penais que se sobrepõem, ou seja, a tendência pan-penalista, faz com que tudo passe a ser proibido, esvaziando o sentido do Direito Penal, pois se tudo é proibido, acaba-se pensando que tudo é permitido, numa realidade próxima a anomia.

Ademais, no que tange aos crimes tributários, o seu interesse eminentemente arrecadatório enfraquece e banaliza a aplicação do *jus puniendi* nestes delitos.

Em virtude do Direito Penal Mínimo, adotado teoricamente pelo sistema constitucional pátrio, ser regido basilarmente pelo princípio da intervenção mínima, a arrecadação e simples cobrança dos créditos tributários não justificam a utilização do aparato judicial criminal como cobrador das dívidas fiscais.

Ao selecionar o objeto de proteção, devem-se analisar, na concepção de Direito Penal Mínimo garantida pelo Estado Brasileiro, os bens mais importantes. Não pode, dessa maneira, a fim de mascarar a ineficiência do Estado, criminalizar toda e qualquer conduta que contrarie o interesse estatal, sob pena de ocorrer um processo de inflação legislativa, que culminará no descrédito e desmoralização do Direito Penal<sup>191</sup>.

Para tanto, há o ramo civil e administrativo, conforme o princípio da subsidiariedade, para garantir que o Direito Penal Mínimo só será usado caso nenhum ramo tenha capacidade de proteger a arrecadação, o que claramente não se configura no ordenamento jurídico atual, visto que há a execução fiscal e imposição de sanções administrativas para este desiderato.

Assim, verifica-se que o sujeito passivo além de ficar a mercê dos institutos jurídicos que dispõe o poder público para fazer cumprir a obrigação tributária, também se submete a possibilidade de ser punido criminalmente caso incorra em ilícito tributário-penal, podendo ser penalizado duplamente (*bis in idem*).

---

<sup>190</sup> SICA, Leonardo. **Direito Penal de emergência e alternativas à prisão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 85.

<sup>191</sup> GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 76.

Criticando a utilização do Direito Penal na regulação da liberdade individual, o nobre doutrinador André Copetti<sup>192</sup> explica esta problemática dos crimes fiscais:

A repressão penal deve ser o ultimo instrumento utilizado, quando já não houver mais alternativas disponíveis. Mas não utilizada da maneira como vem sendo feita, paralelamente a outros procedimentos de natureza não-penal, como tem ocorrido especialmente. Devem ser esgotadas as opções não-penais, antes de iniciar-se a persecução penal.

Ora, fica evidente o uso arbitrário do Direito Penal nos crimes tributários, restando como efeito, a própria banalização e enfraquecimento deste ramo do Direito que deveria se ocupar apenas dos casos em que fosse indispensável sua intervenção. Acerca desse fenômeno, aduz Luiz Luisi, mencionado por Rogério Greco:

[...] no nosso século têm sido inúmeras as advertências sobre o esvaziamento da força intimidadora da pena como consequência da criação excessiva e descriteriosa de delitos. Francesco Carnelutti fala em inflação legislativa, sustentando que seus efeitos são análogos ao da inflação monetária, pois ‘desvalorizam as leis, e no concernente as leis penais aviltam a sua eficácia preventiva geral’.<sup>193</sup>

Percebe-se, portanto, que, sem embargo a Carta Constitucional procurou assegurar o Direito Penal Mínimo na tipificação de condutas criminais, o legislador extravagante tenta ir de encontro a esse postulado teórico, restando claro, na utilização do Direito Penal de forma máxima para assegurar as políticas fiscais.

Urge trazer à baila o entendimento de Leonardo Sica<sup>194</sup>:

Por ora, fica a constatação: enquanto o minimalismo-garantismo se desenvolveu no plano teórico, repercutiu e se tornou a formula mais aceita de um sistema penal democrático, humanista e eficaz, na pratica, os sistemas penais cresceram notadamente em um caminho inverso, inchando-se, suprimindo garantias e estimulando a crença em sua capacidade de assim conter a criminalidade com eficiência.

Neste diapasão, no que tange especificamente aos delitos fiscais, fica claro a maximização do Direito Penal, conforme preleciona as lições de Davi Tangerino e Rafael Canterji<sup>195</sup>: “A Lei nº 8.137/90, que contém os ditos crimes contra ordem tributária é das que inauguram a inflação legislativa em matéria penal que vivemos nas duas últimas décadas.”

<sup>192</sup> COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 87.

<sup>193</sup> LUISI, 1991 *apud* GRECO, **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005, p. 21-22.

<sup>194</sup> SICA, Leonardo. **Direito Penal de emergência e alternativas à prisão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p. 100.

<sup>195</sup> TANGERINO, Davi de Paiva Costa; CANTERJI, Rafael Braude. **Estado, Economia e Direito Penal: o Direito Penal Tributário no Liberalismo, no Welfare State e no Neoliberalismo**. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 35

Insta salientar, que o próprio cabimento da aplicação do princípio da insignificância equiparado ao patamar do ajuizamento das execuções fiscais, que está em constante alteração, bem como as modificações legislativas acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento, ora sendo mais concessivas, ora mais restritiva, demonstram como o Direito Penal tem sido usado de forma banal para atender os interesses arrecadatórios do Fisco.

No que tange à punibilidade nos delitos tributários, tem-se observado o tratamento pendular, que o legislador confere ao poder de punir Estatal nesses delitos, no qual ora se exacerba o poder punitivo, ora se afrouxa as amarras da intervenção penal<sup>196</sup>, conforme a necessidade financeira do Estado.

Desta forma, o Poder Público move, desnecessariamente, todo o seu aparato criminal e judicial para ingressar com a ação penal contra o sujeito que comete delito desta natureza, mas simplesmente, poderá ter seus esforços de fazer cumprir o *jus puniendi* em vão, caso o montante do valor não seja de interesse a cobrança fiscal, ou se o agente efetuar o pagamento.

O próprio parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.137/90 é amplamente criticado pela doutrina, em virtude da desnecessidade de previsão legal da conduta nele tipificada.

Elucida neste sentido Patrícia Schoerpf<sup>197</sup>:

o controvertido e criticado parágrafo único do art. 1º, tipifica a conduta do agente que não atende, dentro do prazo legal, às exigências das autoridades fiscais. Na verdade, trata-se de mero descumprimento de uma obrigação tributária acessória e, conseqüentemente, de uma simples infração tributária.

Percebe-se então, uma evidente tentativa do legislador utilizar o Direito Penal para suprir as deficiências de sua capacidade de organização da ordem tributária, tentando a todo o momento criminalizar condutas que poderiam ser pacificamente resolvidas em outros ramos do Direito, sem necessidade da tutela penal.

Os institutos despenalizadores supracitados levam a crer que o crime tributário objetiva o mero aspecto arrecadatório da Fazenda, na medida em que, caso seja interessante a cobrança do crédito tributário - se o valor do tributo sonegado alcançar um patamar que interesse a cobrança - o agente poderá ser condenado pela conduta de sonegação, se não for, a mesma conduta será considerada insignificante.

Outrossim, se houver o pagamento do tributo sonegado, será extinta a punibilidade, não podendo o agente ser punido ao final do deslinde processual penal, sem embargo, caso não haja tal pagamento, o agente será punido.

---

<sup>196</sup> JÚNIOR, Francisco do Rêgo Monteiro Rocha; GUEDES, Maicon. In: **Revista Jurídica Consulex**. Ano XV, nº 342. 15 de abril de 2011. Consulex. P. 35.

<sup>197</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 217.

Assim, há uma verdadeira violação às garantias fundamentais do indivíduo, e, até mesmo, ao Direito Penal, quando o Estado se utiliza deste ramo do Direito, como instrumento coercitivo de cobrança, fruto de uma produção legislativa precipitada.<sup>198</sup>

Para solucionar esta incompatibilidade entre o Direito Penal, em sua acepção mínima adotada no ordenamento jurídico brasileiro, e o Direito Penal Tributário, mister se faz a descriminalização dos ilícitos tributários.

À luz dos ensinamentos de Paulo Queiroz<sup>199</sup>, acerca da descriminalização, é necessário ponderar que:

Descriminalizar, como indica o étimo da palavra, significa retirar de certas condutas o caráter de criminosas. Não o caráter de ilicitude.

[...]

Descriminalizar não significa liberalizar os comportamentos descriminalizados, e sim reconhecer que tais condutas já não se revestem de dignidade penal ou que possam ou que devam ser melhor disciplinados pela ordem jurídica extrapenal ou que simplesmente se lhes deva confiar a prevenção às instâncias informais, não jurídicas, de controle social.

Consoante já afirmado anteriormente, o Estado possui diversos mecanismos menos gravosos do que a criminalização do ilícito tributário para realizar a proteção da arrecadação fiscal.

Assim, resta evidente a necessidade de descriminalizar estes tipos penais, uma vez que já encontram amparados por outras searas do direito (civilmente e administrativamente), bem como há meios de coibir práticas lesivas ao erário público, através da educação fiscal, investimento e transparência, que nem sequer utilizam o Direito para promoverem o seu desiderato, mas se revelam bastante eficazes.

O ideal de descriminalização do ilícito tributário, em virtude da desvirtuada utilização deste como forma de compelir à arrecadação, coaduna-se com a doutrina de Leonardo Sica<sup>200</sup>:

Descriminalização e despenalização devem ser um processo seletivo, iniciado pelas infrações que reconhecidamente a jurisprudência vem desqualificando do status criminal, passando pela degradação de certas condutas a ilícito civil ou administrativo e pela cominação de renúncia à pena ou substituição; enfim exige uma eficiente organização da ideia de subsidiariedade.

Assim, na medida em que a jurisprudência entende pela atipicidade de condutas que não lesionam efetivamente o erário do Estado, bem como o próprio legislador, a todo o

<sup>198</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 60.

<sup>199</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 143-144.

<sup>200</sup> SICA, Leonardo. **O Direito penal de emergências e alternativas à prisão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 130-131.

momento, tenta despenalizar os comportamentos criminosos fiscais dependendo do interesse do Fisco, não há necessidade de previsão normativa penal dessas condutas, devendo-se primar pelos princípios da intervenção mínima e subsidiariedade.

Paulo de Souza Queiroz<sup>201</sup>, ao explicar sobre a descriminalização de um modo geral, exemplificou seu posicionamento com crime de sonegação à contribuição previdenciária, como tipo inadequado de criminalização, afirmando que, por haver diversas formas de cobrança do tributo (tal qual a execução do crédito e restrição a contratar com a administração pública), o tipo penal não é conveniente. Vejamos:

Se com o sancionar quão própria e duramente esse autêntico ilícito civil – descumprimento de obrigação – não se alcançam aqueles fins pretendidos, de duas, uma: ou o devedor inadimplente se encontra, de fato, insolvente, ou, sendo solvente (um “mau pagador”, se se preferir), não se executam, séria e prontamente, tais reprimendas. E, longe de somar, o direito penal servirá para diluir e iludir, irracionalmente.

De toda a sorte, a intervenção penal, sobre ser desnecessária, é reveladamente abusiva.

Nessa e noutras tantas hipóteses análogas, fica claro, aliás, o propósito de constranger devedores inadimplentes ao pagamento de débito para com a Fazenda Pública. E assim se delega, indisfarçadamente, a juízes, órgãos do Ministério Público e policiais, função que não lhes diz respeito: a de cobradores de tributos.

Logo, ao se defender a descriminalização dos delitos fiscais não se pretende acabar completamente com a punição a quem cometa um ilícito tributário, nem tampouco, desproteger a ordem tributária, ou arrecadação fiscal, mas sim, admitir a existência de outros meios mais eficazes de proteção deste bem jurídico que não seja a tutela penal, devendo, pelo princípio da intervenção mínima e subsidiariedade, os ilícitos tributários serem protegidos por esses outros meios.

#### 4.6. Alternativas à criminalização do delito tributário.

Inicialmente, deve-se rememorar que o Direito Penal Mínimo, como modelo garantista adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro, entende ser o Direito Penal subsidiário, apenas intervindo nos casos em que outros ramos jurídicos não se mostram eficazes.

Desta feita, Luciano Feldens<sup>202</sup> assevera que:

<sup>201</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Delrey, 1998, p. 146.

<sup>202</sup> FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 90.

Antes de outras questões, é preciso ter claro que um dever de proteção não se verifica incondicionalmente, diante de qualquer obstáculo aparente ao exercício do direito fundamental.

Além disso, existem margens diversas de concretização desse dever as quais não necessariamente exigem a adoção de medidas legislativas, menos ainda de caráter jurídico-penal.

O Direito Penal, portanto, só poderia ser utilizado para proteger os bens jurídicos tributários, na ineficácia de outros modos que promovessem a segurança fiscal e arrecadação tributária.

Entretanto, a forma mais adequada e menos gravosa de se impor, ao contribuinte ou sujeito passivo da obrigação tributária, respeito às normas tributárias, e, por conseguinte, a arrecadação correta, é através da educação fiscal, ensinando que o tributo é de suprema importância para o crescimento social.

Ao demonstrar que a arrecadação tributária não se configura um ônus, mas, sim, uma forma de promover a sociedade justa e igualitária, aplicando concretamente a receita proveniente da arrecadação em benefício da população, o Poder Público estará evitando as práticas evasivas, sem necessitar da tutela penal para tanto.

Como já visto, um dos motivos da grande tentativa de evasão tributária é sobrecarga de tributos impostos ao contribuinte, que muitas vezes não sabe o que é feito com a receita proveniente desses tributos.

Assim, uma alternativa eficaz para a problemática e que não necessitaria da intervenção judicial seria a desoneração tributária. Neste sentido aduz Patrícia Schoerpf<sup>203</sup>:

Atualmente, a carga tributária brasileira, suportada pelo contribuinte *lato sensu*, é excessiva, o que conduz, muitas vezes e sem pretender fazer a defesa do sonegador criminoso, ao elevado índice de sonegação fiscal. Uma das soluções plausíveis seria a diminuição da carga tributária, para possibilitar, efetivamente, o pagamento, pelo universo de contribuintes, em consonância com o princípio constitucional tributário da igualdade tributária.

Urge trazer à baila que, caso a via preventiva da educação fiscal não restasse capaz de proteger totalmente o bem jurídico tributário, a proteção de seu objeto jurídico poderia perfeitamente ocorrer através do Direito Administrativo, na aplicação de multas e sanções administrativas.

Quanto à eficácia da aplicação da pena de multa nos crimes em comento, justifica Luciana Boiteux<sup>204</sup>:

<sup>203</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 61.

<sup>204</sup> BOITEUX, Luciana. **Uma Visão Crítica sobre as Penas e seus Fundamentos em Direito Penal Econômico**. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 202.

Os delitos econômicos, sem dúvida alguma, são praticados essencialmente com o intuito de obter vantagem financeira. Tal fato por si só já deveria levar a conclusão de que a pena pecuniária seria a sanção mais adequada à repressão deste tipo de ilícito, além da necessária reparação do dano causado como consequência da condenação, sanção esta que pode ser aplicada tanto a pessoa física quanto a jurídica.

Paliero citado por Leonardo Sica<sup>205</sup> entende ser o sistema sancionatório administrativo muito mais efetivo na função a que se dispôs, do que o Direito Penal, especialmente no que tange as penas pecuniárias e interditivas.

Assim, ao passo que os delitos tributários pretendem apenas proteger a arrecadação aos cofres públicos, a aplicação única e exclusiva de uma sanção de natureza econômica, tal qual a multa, ou a interdição de um estabelecimento autor do crime tributário, mostram-se meios capazes de assegurar o pagamento adequado dos tributos sonegados, pois possuem natureza eminentemente econômica, afetando exclusivamente o bem jurídico (patrimônio) que é objeto tutelado pelos delitos em apreço.

Por sua vez, os delitos relativos ao débito tributário, que pressupõe obrigação tributária, além das sanções administrativas, há a possibilidade de se recorrer às execuções fiscais para coibir a evasão e promover a arrecadação. Neste entendimento as lições de Patrícia Schoerpf<sup>206</sup>:

Ademais, o poder estatal, para desestimular condutas do sujeito passivo tributário, pretende criminalizá-las, sem resolver o problema, visto que para a cobrança de tributos, o fisco deve se valer do mecanismo jurídico-legal que já dispõe: a Execução Fiscal.

Hugo de Brito Machado<sup>207</sup>, ao criticar a utilização do Direito Penal, pelo legislador, como forma de coagir o contribuinte ao pagamento de suas obrigações tributárias, sob pena de possibilidade de prisão, aduz a existência da legítima forma de cobrança dos débitos fiscais, qual seja, a execução civil:

A norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida protege o direito à liberdade, colocando-o em patamar superior ao direito de receber um crédito. Isto não quer dizer que o direito de receber um crédito restou sem proteção jurídica. Quer dizer que essa proteção não pode chegar ao ponto de sacrificar a liberdade corporal, a liberdade de ir e vir. Limita-se, pois, a proteção do direito de receber um crédito ao uso da ação destinada a privar o devedor de seus bens patrimoniais, que podem ser afinal desapropriados no processo de execução.

<sup>205</sup> PALIERO, Carlo Enrico, 1998, *apud*, SICA, Leonardo. **O Direito penal de emergências e alternativas à prisão**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 134.

<sup>206</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 59.

<sup>207</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 414.

Ademais, a fim de proteger a arrecadação, o próprio Código Tributário Nacional, como já exposto no trabalho presente, elenca uma série de privilégios do crédito tributário, que se apresenta em nível de superioridade dentre os demais créditos.

Dentre essas garantias, há a possibilidade de responsabilização dos bens do devedor para o pagamento da dívida tributária; a presunção de fraude à alienação ou oneração de bens ou rendas, com fim de prejudicar a quitação do crédito tributário regularmente inscrito e; indisponibilidade de bens e direitos do sujeito passivo para resguardar o pagamento deste.

Ainda, o Código Tributário Nacional, prevê a preferência do crédito tributário aos demais créditos e determina a impossibilidade de sujeição do crédito tributário ao concurso de credores ou habilitação em falência; a necessidade de prova de quitação dos tributos para extinguir as obrigações do falido, conceder a recuperação judicial, proferir a sentença de julgamento da partilha ou adjudicação, bem como celebrar contrato de concorrência pública.

Saliente-se que a previsão legal de um procedimento específico de execução fiscal, consoante a Lei 6.830/80, para a cobrança de créditos tributário inscritos na dívida ativa, já constitui uma prerrogativa que beneficia e garante a arrecadação fiscal.

Patrícia Schoerpf<sup>208</sup> apresenta as formas de defesa extrapenais, que o Fisco possui, contra eventuais lesões ao seu erário:

Insta acentuar que, embora a deficiente redação dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e a impropriedade de os crimes previdenciários estarem situados no Código Penal, o Poder Tributante dispõe de todos os mecanismos, constitucionais e legais, como a ação de execução fiscal, a prisão preventiva, a quebra de sigilo bancário submetida ao controle jurisdicional prévio e, excepcionalmente, ao controle posterior; a instauração de processo administrativo para investigar e fornecer elementos acerca da autoria e da materialidade dos crimes fiscais, para, junto ao Poder Judiciário, auxiliar na punição dos crimes contra a ordem tributária.

Tais mecanismos supracitados se configuram como alternativas paliativas à criminalização do ilícito tributário e persecução penal da arrecadação.

Ora, o Estado poderia perfeitamente com o desiderato de proteger a arrecadação, investir em um aparelhamento Fiscal eficiente para efetivar a investigação e apreensão dos bens do contribuinte, garantindo o pagamento administrativamente e civilmente do tributo sonegado.

Logo, resta evidente que em virtude do caráter evidentemente financeiro dos delitos tributários e seu interesse arrecadatório, há diversos outros meios de proteger este interesse sem precisar se valer do Direito Penal.

---

<sup>208</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 219.

## CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 – ao determinar que a República Federativa do Brasil se configura como um Estado Democrático de Direito, norteado pela dignidade da pessoa humana, e ao prever os direitos fundamentais do cidadão – adota um modelo de Estado que visa proteger os direitos do indivíduo, evitando ao máximo o cometimento de abusos e arbitrariedades que possam por em risco o exercício desses direitos.

Nesta esteira, o poder de punir estatal se filia ao modelo garantista de Estado e ao Direito Penal Mínimo, devendo, portanto, obedecer aos princípios minimalistas, em especial, a intervenção mínima (*ultima ratio*) e subsidiariedade, para a criação de figuras típicas albergadas pela proteção criminal.

Assim, baseado no princípio da subsidiariedade, é imprescindível que, para que o bem seja tutelado penalmente, o único método efetivo para a proteção deste, seja o Direito Penal. Desse modo, como a sanção penal é o meio mais gravoso de coibir uma conduta, visto que compromete o direito à liberdade do indivíduo, essa só deve ser imposta em último caso (*ultima ratio*).

Com efeito, ainda que seja evidente a importância da arrecadação tributária para a existência do Estado, o legislador ao eleger a ordem tributária a bem juridicamente protegido pela via criminal, deve obedecer aos princípios informadores do Direito Penal, sob pena de desprezar as garantias de liberdade, previstas constitucionalmente.

A existência de um Direito Penal ligado à ordem tributária, como qualquer outra ramificação do Direito Penal Mínimo, só se encontra albergado se não houver outra forma menos danosa à garantia da liberdade do indivíduo de proteger o bem jurídico tributário.

Entretanto, no momento em que há a criação de institutos despenalizadores – para agraciar os agentes que pagarem suas dívidas tributárias, bem como quando há a possibilidade de equiparação da insignificância penal ao patamar mínimo de ajuizamento de execuções fiscais – se verifica que a intenção do legislador no Direito Penal Tributário é meramente arrecadatória.

Em consonância a isso, ao equiparar a disponibilidade da persecução penal à cobrança do débito tributário, infere-se que para o Estado, importa mais o recebimento da dívida, do que a prevenção de condutas fraudulentas e danosas em detrimento do Fisco que afrontem a ordem tributária. Ou seja: põe em segundo plano o fato do contribuinte ter se utilizado de má-fé, fraudando informações ao Fisco para se esquivar do pagamento.

Neste diapasão, o Direito Penal Tributário é utilizado à disposição do Fisco para servir de instrumento de arrecadação, em alguns momentos punindo com pena de prisão àqueles que se esquivam de pagar as obrigações tributárias, em outros agraciando com a extinção da punibilidade aos que pagaram suas dívidas fiscais.

O Direito Penal ao ser utilizado com esse desiderato – de apenas forçar indiretamente o indivíduo ao pagamento de seu débito tributário – corre risco de promover a sua banalização e desvio da finalidade a que se propôs.

Além disso, o Direito Penal Tributário como instrumento arrecadatário, também permite que o Estado cometa abusos, inadmissíveis contra os contribuintes no Estado Constitucional, visto que equipara a figura do criminoso fiscal a um inadimplente, que é um simples infrator tributário.

Ademais, se os crimes tributários objetivam a mera cobrança dos créditos tributários, o Estado dispõe de diversas outras formas menos gravosas e que não prejudicam o direito à liberdade do contribuinte, como ocorre na via penal para efetuar a cobrança de suas dívidas.

É notório que as vias administrativas e cíveis promovem a arrecadação tributária sem afrontar às garantias individuais, de maneira que a criminalização de condutas de esquia ao pagamento dos tributos se mostra inadequada e desproporcional.

Ainda nessa ideia do entendimento de que o objetivo do tipo penal tributário é a cobrança das dívidas tributárias, por meio do instrumento criminal, outro embate doutrinário está na possibilidade de equiparação da pena privativa de liberdade imputada aos que cometem crimes contra ordem tributária. A prisão por dívida, que é rechaçada do ordenamento constitucional, exceto no caso de dívida alimentícia, é um exemplo disso.

Entender que o Direito Penal deve ser utilizado como regra (*máxima ratio*) para proteger todos os bens de interesse do Estado – não importando se esses são imprescindíveis ou não, ou se há outros meios menos gravosos que protejam os bens – poderia ensejar no enfraquecimento e banalização desse ramo do direito.

Afinal, o interesse meramente arrecadatário desses delitos gera a banalização do Direito Penal, por transformá-lo em mero meio de cobrança de dívida, afrontando os princípios da intervenção mínima (*ultima ratio*) e subsidiariedade.

Ocorre que, muitas vezes, mostra-se mais conveniente para o Estado criminalizar condutas que vão de encontro ao seu interesse, do que investir em melhorias sociais, promover a cidadania, a educação fiscal, diminuir a alta carga tributária, demonstrar a efetiva aplicação dos tributos em benefício da população, para estimular os indivíduos a adimplirem pacificamente com suas obrigações tributárias.

Ademais, ao invés do Estado investir em avanços nos meios de cobrança tributária – tal como a melhoria no aparelhamento do Fisco com fim de tornar mais efetiva a investigação dos bens e rendimentos do sonegador fiscal, para a cobrança do crédito tributário – escolhe empregar o Direito Penal como via oblíqua de compelir o indivíduo à satisfação de suas obrigações fiscais.

O Estado em vez de se propor a resolver os problemas que fazem gerar a evasão fiscal, investindo melhor as receitas oriundas da tributação ou aperfeiçoar os métodos administrativos e cíveis de combate e prevenção à sonegação, prefere criminalizar as condutas contrárias ao interesse do Fisco e retirar sua responsabilidade sobre elas.

Desse modo, reconhecido que o tratamento da disciplina penal na ordem tributária é inadequado, revela-se imprescindível a descriminalização do ilícito penal tributário.

Insta ressaltar que o afastamento da atuação do Direito Penal na esfera da ordem tributária não significa liberar as condutas contrárias ao interesse do Fisco. A descriminalização do ilícito tributário não permite que as condutas descriminalizadas sejam cometidas, mas sim reconhece que essas condutas podem ser melhores disciplinadas por outros ramos do direito.

Destarte, o Direito Penal acaba sendo usado não para reprimir ou modular condutas gravosas à sociedade, como fraudes contra o Fisco, mas sim, garantir a arrecadação tributária do Estado, demonstrando um claro desvirtuamento de sua finalidade e violando assim, os preceitos do Direito Penal Mínimo, bem como as garantias fundamentais do indivíduo.

Logo, os crimes tributários cometidos por particulares, da forma em que estão previsto no ordenamento jurídico brasileiro, vão de encontro aos princípios basilares constitucionais e penais, devendo ser excluída a tipicidade criminal dessas condutas para que sejam prevenidas e reprimidas de formas mais eficazes e proporcionais, do que o Direito Penal.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 Jan. 2013.

BRASIL. **Decreto Lei nº 2.848/40**. 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: 02 Fev. 2013.

BRASIL. **Decreto Lei nº 157/67**. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm)>. Acesso em: 17 Jun. 2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 118/2005**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp118.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm)>. Acesso em: 19 Abr. 2013.

BRASIL. **Lei nº 5.722/66**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 Fev. 2013

BRASIL. **Lei nº 6.830/80**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm)>. Acesso em: 03 Jul. 2013.

BRASIL. **Lei nº 8.137/90**. 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/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)>. Acesso em: 02 Fev. 2013.

BRASIL. **Lei nº 9.249/95**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei924995.htm>>. Acesso em: 18. Jun. 2013.

BRASIL **Lei nº 9.964/2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm)>. Acesso em: 18. Jun. 2013.

BRASIL. **Lei nº 10.684/03**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em: 19. Jun. 2013.

**BRASIL. Lei nº 10.522/02.** 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/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm)>. Acesso em: 07 Fev. 2013.

**BRASIL. Lei nº 11.941/2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm)>. Acesso em: 19 Jun. 2013.

**BRASIL. Lei nº 12.382/11.** Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm)> Acesso em: 19 Jun. 2013.

**BRASIL. Supremo Tribunal Federal.** Súmula Vinculante nº24. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV\\_29.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf)>. Acesso em: 15 Mai. 2013.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** BRASIL. PENAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. REsp Nº 1.218.664 – SC 2010/0197017-2. T5 - Quinta Turma Relator(a) Ministro Adilson Vieira Macabu - Desembargador convocado do TJ/RJ. Data do Julgamento: 17/05/2012. Data da Publicação: 25/06/2012.). Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22223236/embargos-de-declaracao-nos-embargos-de-declaracao-no-agravo-regimental-no-recurso-especial-edcl-nos-edcl-no-agrg-no-resp-1218664-sc-2010-0197017-2-stj/inteiro-teor>> . Acesso em: 15 Fev. 2013.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** BRASIL. 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 1112748 TO 2009/0056632-6. S3 - Terceira Seção. Relator(a): Ministro Felix Fischer. Julgamento: 09/09/2009. Publicação: DJe 13/10/2009. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6028453/recurso-especial-resp-1112748-to-2009-0056632-6-stj>> Acesso em: 15 Fev. 2013.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ART. 20 DA LEI 10.522/2002. Processo AgRg no REsp 1260561 / RS. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 2011/0137804-7. T6 – Sexta Turma. Relator (a): Ministro Og Fernandes. Data do julgamento: 06/11/2012. Data da Publicação: 16/11/2012. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22760004/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1260561-rs-2011-0137804-7-stj>>. Acesso em: 15 Fev. 2013.

**BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.** 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. Habeas Corpus nº 180993/SP. 5ª Turma. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data da Publicação: 19/12/2011. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21287574/habeas-corpus-hc-180993-sp-2010-0142109-5-stj>>. Acesso em: 03 Jul. 2013.

**BRASIL. Tribunal Regional Federal – 4ª REGIÃO.** PENAL E PROCESSUAL PENAL. SUPOSTA PRÁTICA DE CRIME DO ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA JURÍDICA. PORTARIA MF 75/2012. DÉBITO TRIBUTÁRIO INFERIOR AO TETO DE RELEVÂNCIA ADMINISTRATIVA. EXCLUDENTE DE TIPICIDADE. Apelação Criminal nº: 7211/SC. 8ª Turma. Relator: Victor Luiz dos Santos Laus, Data de Julgamento: 22/05/2013. Data de Publicação: D.E. 04/06/2013. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23344734/apelacao-criminal-acr-7211-sc-0001496-9820094047211-trf4>>. Acesso em: 06 Jul. 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem Tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: parte especial.** Vol. 2. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: parte especial**. Vol. 3. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COPETTI, André. **Direito penal e estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

FELDENS, Luciano. **Direitos fundamentais e direito penal: a constituição penal**. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 11 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: Uma visão minimalista do Direito Penal**, Impetus: Niterói, 2005.

GOMES, Luís Flávio. **Tipicidade Material e a Tipicidade Conglobante de Zaffaroni**. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/8450/tipicidade-material-e-a-tipicidade-conglobante-de-zaffaroni>>. Acesso em: 25 Jun. 2013.

GOMES, Luís Flávio. **Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal)**. Disponível em:< <http://atualidadesdodireito.com.br/lfg/2012/10/26/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal/>>. Acesso em: 11 de jul. 2013.

JÚNIOR, Francisco do Rêgo Monteiro Rocha; GUEDES, Maicon. In: **Revista Jurídica Consulex**. Ano XV, nº 342. 15 de abril de 2011. Consulex.

KALHACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do Tipo Penal nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137 de 27.12.1990**, Curitiba: Juruá, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO. Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do Caráter subsidiário do Direito Penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Curitiba: Juruá, 2007.

SICA, Leonardo. **Direito Penal de emergência e alternativas à prisão**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2009.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa e GARCIA, Denise Nunes. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TÁVORA, Nestor; ALENCAR, Rosmar Rodrigues. **Curso de Direito Processual Penal**. 7 ed. Bahia: Jus Podivm, 2012.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1994.