

A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA PENAL AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

THE APPLICATION OF THE PRINCIPLE OF INSIGNIFICANCE TO THE CRIMES AGAINST THE TAX SYSTEM

Rodiner Roncada¹

Juiz Federal em São Paulo

Ivan Martins Motta²

Professor da Faculdade de Direito do Centro Universitário FIEO - UNIFIEO,
Departamento de Mestrado em Direito, Osasco/SP

ÁREA(S) DO DIREITO: direito penal; direitos e garantias fundamentais.

RESUMO: O artigo trata da aplicação do princípio da insignificância penal aos crimes contra a ordem tributária, de acordo com a teoria material do delito. Serão indicados os tipos penais referentes aos crimes da espécie, o seu momento consumativo e a relevância do valor do tributo para os fins penais.

PALAVRAS-CHAVE: crimes contra a ordem tributária; princípio da insignificância.

ABSTRACT: *The article is about the application of the principle of insignificance to the crimes against the tax system, according to the material theory of the delict. It will indicate the criminal types referring to the specific crimes, their consummation moment and the relevance of the tax value to the criminal purposes.*

KEYWORDS: *crimes against the tax system; principle of insignificance.*

SUMÁRIO: Introdução; 1 A classificação dos crimes contra a ordem tributária e o seu momento consumativo; 2 O bem

¹ Mestre em Direitos Humanos Fundamentais pela Faculdade de Direito do Centro Universitário FIEO - UNIFIEO. E-mail: rodiner@terra.com.br. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/4310874036100506>.

² Doutor e Mestre em Direito Penal pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Membro do Conselho Consultivo do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais - IBCCrim. E-mail: i.motta@terra.com.br. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/6597708546654987>.

jurídico protegido e a insignificância penal material das pequenas dívidas tributárias; Conclusões; Referências.

SUMMARY: *Introduction; 1 The classification of the crimes against the tax system and their consummation moment; 2 The protected juridical interest and the material criminal insignificance of the small tax debts; Conclusions; References.*

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, ao instituir e traçar as diretrizes do sistema tributário nacional, ao mesmo tempo em que pretendeu estabelecer limites para a atividade tributária do Estado nas três esferas governamentais, em favor dos contribuintes, também dotou as pessoas políticas de competência legislativa para criar e exigir impostos, taxas de serviço público, taxas de polícia e contribuições (arts. 145 e 149 da CF/1988).

A previsão de um sistema tributário nacional na Constituição da República alcança, portanto, dois escopos: i) garantir às pessoas políticas os meios necessários de arrecadação de dinheiro para o custeio e o financiamento de seus objetivos constitucionais; e ii) estipular os limites jurídicos para o exercício desta competência tributária.

A atividade arrecadatória do Estado é regulada, primordialmente, por leis complementares (art. 146 da CF – p. ex.: Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172/1966 – recepcionado com *status* de lei complementar) e por leis ordinárias expedidas pelos respectivos entes tributantes (a exemplo das que instituem os respectivos impostos, nos termos dos arts. 153, 155 e 156 da CF), no interesse de manter fundos monetários para o custeio dos bens e dos serviços públicos.

O crédito tributário, por sua vez, surge de obrigação *ex lege*, lei esta que vai apontar todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, os quais, uma vez ocorridos no mundo dos fatos, fazem surgir o dever de pagar o tributo.

Como meio de proteger o bom funcionamento do sistema de arrecadação tributária, o legislador previu medidas coercitivas de caráter administrativo, como, *verbi gratia*, os juros de mora e a multa pecuniária, que procuram inibir a mora ou o inadimplemento da obrigação instituída por lei.

Para os casos mais graves de ofensa ao sistema arrecadatório de tributos, principalmente quando há o emprego de uma fraude para dissimular a ocorrência do fato tributável, o legislador pátrio valeu-se do peso normativo das sanções penais, prevendo algumas espécies de crimes contra a ordem tributária,

buscando, assim, prevenir e reprimir os comportamentos mais lesivos ao sistema legal de arrecadação.

No presente estudo, após fixar, de forma breve, quais são os tipos penais previstos em lei cuja conduta atenta contra a ordem tributária e o respectivo momento consumativo, passaremos a discutir a possibilidade de se exigir um montante tributário mínimo que justifique a punição do agressor pelo Direito Penal, vale dizer, se há um limite mínimo de ofensa à ordem tributária, aferível pelo valor do tributo, que implique um insignificante penal, a partir da noção de proteção subsidiária que informa este ramo do Direito, a acarretar uma atipicidade material do fato.

1 A CLASSIFICAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O SEU MOMENTO CONSUMATIVO

Os crimes contra a ordem tributária são aqueles fatos previstos em lei penal que, uma vez praticados, atentam contra a integridade do sistema arrecadatório de tributos, a colocar em risco também a função do Estado de gerir, administrar e realizar os interesses públicos, diante da falta de recursos financeiros disponíveis à cobertura das despesas públicas, prejudicando a solidez das finanças do Estado e a boa prestação dos serviços estatais³.

O Direito Penal, valendo-se de sua função sancionatória mais elevada, e sem perder de vista o seu caráter fragmentário e subsidiário de proteção aos bens jurídicos, seleciona os comportamentos mais reprováveis ao sistema arrecadatório e ao equilíbrio das finanças públicas e estabelece os “crimes contra a ordem tributária”, também denominados “crimes fiscais” ou de “sonegação fiscal”, tencionando inibir e reprimir a prática destes comportamentos sociais mais graves e indesejáveis.

Convém que se faça um breve apanhado dos tipos penais que protegem a ordem tributária, com vistas a delimitar o conteúdo do estudo àqueles crimes que serão objeto de exame da insignificância penal pelo valor sonegado. Como o objetivo do trabalho não é analisar detidamente os tipos penais tributários, esmiuçando os seus elementos objetivos e subjetivos, limitamo-nos a apontá-los e a destacar alguns aspectos penais mais relevantes, sobretudo quanto ao momento da consumação e da exigência de resultado naturalístico, ponto de maior relevo para o enfrentamento do tema.

³ Nesse sentido: CORRÊA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 01-02 e 91.

A primeira lei penal brasileira protetora dos interesses arrecadatários do Estado foi a Lei nº 4.729/1965, que definiu os crimes de “sonegação fiscal”, cujo art. 1º punia com detenção e multa a prática de alguns expedientes fraudulentos voltados a eliminar ou reduzir o valor do crédito tributário⁴. Tratava-se de crime formal, já que se consumava com o emprego da fraude, independente da efetiva supressão ou redução do crédito fiscal.

Com a edição da Lei nº 8.137/1990, foi tacitamente revogado o art. 1º da Lei nº 4.729/1965, cujos tipos penais foram incorporados à nova lei, ao lado de outros fatos penais recém-criados, inclusive a previsão de delitos autônomos praticados por funcionário público contra a ordem tributária (art. 3º), antes somente punido pela Lei nº 4.729/1965 – em paralelo aos crimes próprios tipificados no Código Penal –, na hipótese de coautoria ou participação no delito de sonegação fiscal cometido por outrem (cf. o art. 1º, § 3º, da lei revogada)⁵.

Passemos em breve revista os *crimes contra a ordem tributária* previstos na Lei nº 8.137/1990, acentuando o seu momento consumativo.

Para a maioria da doutrina nacional⁶, os delitos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 são absolutamente autônomos e possuem características próprias. Aqueles do art. 1º exigem para a consumação do crime, após a prática da fraude fiscal, a produção de resultado naturalístico, ou seja, pressupõem

⁴ “Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal: I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei; II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública; III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV – fornecer ou emitir documentos graciosos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis; V – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969). Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.”

⁵ “§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.”

⁶ À guisa de exemplo: CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, v. 4, 2007; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JÚNIOR, Roberto; DELMANTO, Fábio. *Leis penais especiais comentadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

um dano patrimonial efetivo ao Erário, consistente na *supressão* ou *redução* do tributo⁷. Trata-se, portanto, de *crimes materiais*.

Já o art. 2º dispensa o resultado naturalístico para a consumação dos crimes nele previstos. Basta a conduta do agente, ainda que não haja a supressão ou redução posterior do crédito tributário⁸. São considerados, portanto, *crimes formais*.

Por outro lado, sem sombra de dúvidas, ambos exigem um *resultado jurídico*, alusivo a lesão à ordem tributária, embora o art. 1º descreva condutas fraudulentas mais graves, com lesão patrimonial (crime de dano), em que a pena é maior.

A título de ilustração, façamos um quadro comparativo básico a respeito dos crimes tributários previstos naqueles dispositivos penais:

CRIMES	CONSUMAÇÃO	PENA	PROCEDIMENTO PENAL
Art. 1º	Supressão ou redução de tributo (dano patrimonial) - crime material	Reclusão, de 2 a 5 anos, e multa	Ordinário - CPP
Art. 2º	Conduta descrita no tipo (crime formal)	Detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa	JECrim - Lei nº 9.099/1995

⁷ “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.”

⁸ “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

Como os crimes do art. 1º exigem, para a consumação, um dano patrimonial ao Erário (crime material), os Tribunais passaram a considerar indispensável a prova deste dano, mediante a demonstração da ocorrência de lançamento tributário definitivo, dando certeza e liquidez ao crédito tributário. Após diversos precedentes jurisprudenciais, o Supremo Tribunal Federal consolidou esse entendimento, editando a Súmula Vinculante nº 24, com o seguinte teor: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Note-se que, pelo entendimento vinculativo do STF, a consumação dos crimes do art. 1º, I a IV, só ocorre com a definitividade do ato administrativo-fiscal de lançamento tributário, quando não mais há discussão na esfera administrativa sobre a ocorrência do fato impositivo e o valor do crédito. A consumação foi “empurrada” para dentro do procedimento de apuração do tributo, deixando de estar vinculada à data do vencimento do encargo fiscal, como era defendido pela doutrina.

A par da especialidade da Lei nº 8.137/1990, outros delitos contra a ordem tributária foram incorporados ao Código Penal brasileiro, sob títulos protetivos mais genéricos (“crimes contra o patrimônio” ou “contra a Administração Pública”), embora o respectivo tipo penal revele a clara intenção de proteger especialmente a administração tributária e o sistema arrecadatário de tributos.

Assim temos o art. 168-A⁹, acrescentado pela Lei nº 9.983/2000, sob a denominação inadequada de “apropriação indébita previdenciária”, crime este anteriormente previsto de modo mais restritivo no art. 95, letras *d* e *e*, da Lei nº 8.212/1991¹⁰, revogado por aquele diploma. A sua capitulação entre os crimes

⁹ “Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)”

¹⁰ “Art. 95. Constitui crime: [...] d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público; e) deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social que tenham integrado custos ou despesas contábeis relativos a produtos ou serviços vendidos; [...]. § 1º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas *d*, *e* e *f* deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5º da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal.”

de *apropriação indébita* (arts. 168 a 170) não foi feliz, porquanto o agente, na espécie em estudo, quase nunca inverte a posse da coisa com a intenção específica de tê-la para si (*animus rem sibi habendi*), mas simplesmente mantém em seu poder o numerário que já era de sua propriedade, ao invés de destiná-lo aos cofres da Seguridade Social.

O verbo que constitui o núcleo do tipo, na espécie do *caput* do art. 168-A, é “deixar de repassar” as contribuições recolhidas dos contribuintes, enquanto que, nas figuras equiparadas do § 1º, incisos I e II, de ocorrência mais frequente na prática, o verbo do tipo é “deixar de recolher” contribuição destinada à Previdência Social. A figura típica não exige o emprego de alguma fraude anterior à consumação do crime, bastando a omissão do repasse das verbas previdenciárias contabilizadas.

Para Antonio Lopes Monteiro, cuida-se de um crime *omissivo próprio ou puro*¹¹, não se exigindo resultado naturalístico para a consumação (portanto, crime formal). Todavia, nos Tribunais Superiores consolidou-se o entendimento de que a simples omissão não basta para a consumação do crime, havendo que ser apurado um *dano* para a Previdência Social, exigindo-se, então, um resultado natural (assim, crime material), *comprovado* pelo lançamento fiscal definitivo, após o esgotamento da discussão na via administrativa¹². Haveria, de acordo com este entendimento, um tratamento jurídico igualitário a ser empregado entre os crimes materiais do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e o crime de apropriação indébita previdenciária previsto no art. 168-A do Código Penal.

Outro delito tributário incorporado ao Código Penal brasileiro pela Lei nº 9.983/2000 foi o de “sonegação de contribuição previdenciária”, agora tratado com elementos especificantes no art. 337-A do CP¹³, antes previsto, de forma mais

¹¹ MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social*. São Paulo: Saraiva, 1999. No mesmo sentido: STJ, HC 39.672/RJ, J. 17.11.2005.

¹² Nesse sentido: STF, Inquérito-AgRg 2537/GO, J. 10.03.2008; STJ, HC 96.348/BA, J. 24.06.2008; REsp 1.028.984/MT, J. 02.10.2008; HC 209.712/SP, DJe 23.05.2013; HC 257.721/ES, J. 25.11.2014.

¹³ “Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias. Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)”

genérica, no art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/1990. Difere da “apropriação indébita” do art. 168-A, em que o agente arrecadador ou o substituto tributário, pessoa diversa do contribuinte, deixa de repassar as contribuições arrecadadas, apesar da arrecadação ter sido feita corretamente. Na sonegação é o próprio contribuinte que utiliza um *artifício* (fraude) para suprimir ou reduzir a contribuição devida por ele mesmo.

O crime só se consuma com a supressão ou redução da contribuição, na data do vencimento da obrigação, razão pela qual é considerado um *crime material*, a exigir resultado naturalístico, apesar de o tipo penal prever um ato omissivo anterior. Neste caso, segundo os Tribunais Superiores, como já visto antes, o *dano* para a Previdência Social passa a ser indispensável para a consumação do crime, exigindo-se então, para a configuração integral do delito, o lançamento fiscal definitivo, após o esgotamento da discussão na via administrativa.

Por fim, também o crime de “descaminho”, agora tipificado de forma isolada no art. 334 do Código Penal, separado do “contrabando” após a Lei nº 13.008/2014, é considerado um delito contra a ordem tributária, já que, na figura básica do *caput*, a conduta é “iludir o pagamento de imposto devido pela entrada, saída ou consumo de mercadoria”¹⁴.

Igualmente aqui há emprego de *fraude* pelo agente, consumando-se o crime com a passagem da mercadoria pela alfândega ou pelos limites do território nacional sem o pagamento do tributo devido. É, destarte, *crime material ou de resultado*, exigindo-se o efetivo prejuízo ao Erário¹⁵, condição que seria suficiente

¹⁴ “Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.06.2014). § 1º Incorre na mesma pena quem: I – pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; II – pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; III – vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; IV – adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.06.2014) § 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. § 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.06.2014)”

¹⁵ ESTEFAM, André. *Direito penal 4 – Parte especial*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 128; BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 219.

para equipará-lo ao tratamento jurisprudencial dado aos crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, só se consumando o crime após o lançamento tributário definitivo¹⁶.

Entretanto, surpreendentemente o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça vêm decidindo de maneira oposta ao raciocínio da Súmula Vinculante nº 24. Partindo da premissa de que o tipo penal de *descaminho* não contém o elemento “suprimir ou reduzir tributo”, mas possui como núcleo do tipo o verbo “iludir” (o pagamento de tributo), negam eles a exigência do resultado para a consumação do crime, concluindo tratar-se de um *crime formal*, a prescindir do lançamento tributário¹⁷.

Apontadas as espécies em vigor de *crimes contra a ordem tributária*, cumpre examinar se o valor monetário do tributo influencia diretamente ou indiretamente no fato típico penal. Em suma, passemos a verificar qual será a repercussão penal do fato ao se tomar em consideração exclusivamente o valor do tributo sonegado.

2 O BEM JURÍDICO PROTEGIDO E A INSIGNIFICÂNCIA PENAL MATERIAL DAS PEQUENAS DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

2.1 OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA PENAL DO FATO

Os crimes contra a ordem tributária, como já assinalado, são condutas ilícitas que colocam em risco a atividade arrecadatória do Estado e, por consequência, abalam sensivelmente as finanças públicas e o bom funcionamento dos serviços públicos em geral.

Evidente que, lançando mão a sociedade e o Estado dos mecanismos penais para a prevenção e repressão de *graves* condutas ilícitas, não será qualquer sonegação fiscal que justificará a eclosão da persecução penal. Isto porque o Direito Penal atua sob os princípios da *intervenção mínima*, da *subsidiariedade* e da *fragmentariedade*, só se ocupando de proteger determinados bens jurídicos considerados mais relevantes para a sociedade (daí a sua fragmentariedade), e ainda quando os demais ramos do Direito não se encontrarem aptos a defender

¹⁶ Nesse sentido: STJ, REsp 1.362.311/SC, DJe 28.10.2013.

¹⁷ Confira-se: no STF, HC 99.740/SP, Rel. Min. Ayres Britto, J. 23.11.2010; RHC 119.960/SP, Rel. Min. Luiz Fux, J. 13.05.2014. No STJ, AgRg-REsp 1.275.783/RS, Relª Min. Regina Helena Costa, J. 10.12.2013; REsp 1.343.463/BA, Rel. p/o Ac. Min. Rogerio Schietti Cruz, J. 20.03.2014; HC 271.650/PE, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, J. 03.03.2016.

satisfatoriamente o bem jurídico (princípios da intervenção mínima e da subsidiariedade).

De fato, o *princípio da fragmentariedade* impede que o direito penal avance sobre comportamentos que não lesionem ou ameacem bens jurídicos relevantes. No magistério de Ivan Martins Motta e Regina Vera Villas Bôas:

O Direito Penal tem caráter fragmentário e sancionador. 1) *Caráter fragmentário (não contínuo)* – não são todas as condutas ilícitas que estão sujeitas à sanção penal. Somente aquelas condutas ilícitas que lesam ou ameaçam de lesão bens jurídicos de maior relevância e que ferem de forma grave os princípios éticos dominantes na sociedade é que estão sujeitas à sanção penal. Nestes casos, a segurança jurídica não se satisfaz com as sanções não penais (restituição da coisa, ressarcimento ou reparação do dano, nulidade do ato jurídico etc.), exigindo sanções mais rigorosas (penas e medidas de segurança). O caráter fragmentário do Direito Penal é corolário do princípio da intervenção mínima do Estado (*ultima ratio*) e tem a sua expressão no princípio da reserva legal (art. 1º do CP; art. 5º, XXXIX, da CF/1988).¹⁸

Já pelos princípios da *intervenção mínima* e da *subsidiariedade*, “a criação de tipos delituosos deve obedecer à imprescindibilidade, só devendo intervir o Estado, por intermédio do Direito Penal, quando os outros ramos do Direito não conseguirem prevenir a conduta ilícita”¹⁹. Não é qualquer ataque ao bem jurídico que justifica a atuação penal persecutória do Estado. A ofensa ao bem jurídico penalmente tutelado deve se revestir de um mínimo de gravidade a justificar a imposição de pena retributiva, em uma resposta que vai mais além da possível reparação patrimonial ou moral do dano causado²⁰.

Como adverte Claus Roxin acerca da subsidiariedade do Direito Penal,

¹⁸ MOTTA, Ivan Martins; BÔAS, Regina Vera Villas. *Manual de direito penal – Parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 34.

¹⁹ JESUS, Damásio de. *Direito penal – Parte geral*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 10.

²⁰ Nesse sentido: MAÑAS, Carlos Vico. *O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no direito penal*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 57.

o Direito Penal somente pode ser a última dentre todas as medidas protetoras que não de ser consideradas, é dizer, somente pode intervir quando falharem outros meios de solução social do problema – como a ação civil, os regulamentos administrativos, as sanções não penais etc. Por isso se denomina a pena como a “*ultima ratio* da política social” e se define sua missão como proteção *subsidiária* dos bens jurídicos. Na medida em que o Direito Penal somente protege uma parte dos bens jurídicos, e ainda nem sempre de modo geral, senão frequentemente (como o patrimônio), quando frente a formas concretas de ataque, fala-se também na natureza “fragmentária” do Direito Penal.²¹

O fundamento da subsidiariedade do Direito Penal é encontrado na Constituição Federal, cujos princípios fundantes do Estado Democrático de Direito e da dignidade da pessoa humana impõem um escalonamento e ponderação de valores sociojurídicos (bens jurídicos), dos quais os mais relevantes (p. ex.: vida, incolumidade física, intimidade, família) devem ser dotados de especial proteção, inclusive por normas penais de restrição da liberdade, reservando-se aos bens sociais secundários, sem desmerecer a sua importância, um tratamento jurídico proporcional ao dano ou ameaça a eles causados.

Fabio Roberto D’Avila, sustentando um *modelo de crime como ofensa a bens jurídicos-penais*, a partir de uma prévia estrutura axiológica constitucional, na qual compreendida os ideais de um Estado laico, liberal, pluralista e multicultural, conclui que

a liberdade, enquanto valor constitucional fundamental, somente pode ser restringida quando o seu exercício implicar a ofensa de outro bem em harmonia com a ordem axiológico-constitucional. Meros interesses admi-

²¹ ROXIN, Claus. *Derecho Penal – Parte General*. Trad. Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal. Madri: Civitas, t. I, 1997. p. 65. Tradução livre dos articulistas para o português. No original: “El Derecho penal sólo es incluso la última de entre todas las medidas protectoras que hay que considerar, es decir que sólo se le puede hacer intervenir cuando fallen otros medios de solución social del problema – como la acción civil, las regulaciones de policía o jurídico-técnicas, las sanciones no penales, etc. – por ello se denomina a la pena como la ‘ultima ratio de la política social’ y se define su misión como protección subsidiaria de bienes jurídicos. En la medida em que el Derecho penal sólo protege una parte de los bienes jurídicos, e incluso ésa no siempre de modo general, sino frecuentemente (como el patrimonio) sólo frente a formas de ataque concretas, se habla también de la naturaleza ‘fragmentaria’ del Derecho penal”.

nistrativos insuscetíveis de configurar um bem jurídico-penal estariam, de pronto, totalmente excluídos da possibilidade de constituir substrato suficiente para o surgimento de uma qualquer incriminação.²²

Sendo assim, não devendo o Direito Penal se ocupar de fatos de pouca relevância jurídica e social, aquelas condutas que não chegam a arranhar substancialmente o bem jurídico protegido, apesar de formalmente se subsumirem a um tipo penal, também não podem ser consideradas crimes, pois não justificam a movimentação do aparelho persecutório criminal do Estado para a imposição de pena corporal, embora permaneçam ilícitas dentro do ordenamento jurídico, sob a égide de outro ramo do Direito, o qual se reputa adequado e suficiente para o resguardo do bem jurídico ameaçado.

Nestes casos, como corolário do princípio da intervenção mínima, surge o *princípio da insignificância penal do fato*, que afasta da incidência formal do tipo aquelas condutas incapazes de lesar com um mínimo de gravidade o bem jurídico penal, especialmente se forem considerados os interesses mais relevantes da coletividade, representada pelo Estado, sujeito passivo permanente ou constante das infrações penais em geral.

Nas palavras de Fernando Capez,

tal princípio funda-se no conhecido brocardo de *minimus non curat praetor*. Em 1964 acabou sendo introduzido no sistema penal por Claus Roxin, tendo em vista sua utilidade na realização dos objetivos sociais traçados pela moderna política criminal. Segundo tal princípio, o Direito Penal não deve preocupar-se com bagatelas, do mesmo modo que não podem ser admitidos tipos incriminadores que descrevam condutas incapazes de lesar o bem jurídico. A tipicidade penal exige um mínimo de lesividade ao bem jurídico protegido, pois é inconcebível que o legislador tenha imaginado inserir em um tipo penal condutas totalmente inofensivas ou incapazes de lesar o interesse protegido.²³

²² D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 50-52.

²³ CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal - Parte geral*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 11. Para Maurício Antonio Ribeiro Lopes, o princípio da insignificância penal não deve ser inspirado no

O princípio da insignificância penal do fato, pelo qual a conduta que causa uma lesão insignificante ao bem jurídico não pode ser considerada crime, tornando o fato atípico para o Direito Penal, baseia-se na concepção material de crime, que acrescenta um elemento axiológico ao delito em abstrato, um valor que sobressai anterior ou posterior à criação do tipo penal pela lei, de tal forma que o fato previsto (conduta, resultado e nexos causal) só pode ser considerado crime e assim punido se for social e juridicamente relevante, ou seja, tanto a conduta quanto o resultado devem ofender de modo substancial bens considerados essenciais para a sociedade.

Francisco de Assis Toledo assinala que a concepção material do tipo penal interfere no “juízo de atipicidade”, ao considerá-lo “expressão de danosidade social e de periculosidade social da conduta descrita”, já que a conduta, segundo ele, deve ser, “a um só tempo, materialmente lesiva a bens jurídicos, ou ética e socialmente reprovável”²⁴.

Conforme esclarece Claus Roxin ao abordar o conceito material de delito, relacionando-o ao caráter subsidiário do Direito Penal:

Enquanto que sob o “conceito formal de delito”, discutido nos primeiros parágrafos deste livro, a conduta punível somente é objeto de uma definição no marco do direito positivo, o conceito material de delito remonta-se mais atrás do Direito Penal codificado e questiona os critérios materiais da conduta punível. Portanto, o conceito material de delito é prévio ao Código Penal e fornece ao legislador um critério político-criminal sobre o que ele pode apenar e o que deve deixar impune. Sua descrição deriva da incumbência do Direito Penal, que aqui se entende como “proteção subsidiária de bens jurídicos”.²⁵

Direito romano, de acentuada natureza privada, mas está assentado em postulados de direito público, notadamente no conteúdo material do princípio da estrita legalidade, que informa o sistema penal contemporâneo (*Princípio da insignificância no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 37-38).

²⁴ TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 130-131.

²⁵ ROXIN, Claus. Ob. cit., p. 51. Tradução livre dos articulistas. No original: “Mientras que mediante el ‘concepto formal de delito’, que se discute en los primeros párrafos de este libro, La conducta punible sólo es objeto de una definición en el marco del Derecho positivo, el concepto material de delito se remonta más atrás del respectivo Derecho penal codificado y pregunta por los criterios materiales de la conducta punible. Por tanto, el

Partindo do pressuposto de que só pode existir crime se a conduta e o resultado jurídico ocorridos violarem as exigências ético-sociais mínimas existentes na sociedade, a moderna doutrina penal, adotando um conceito material de infração penal, passou a defini-la como “o ato que, além de possuir determinadas notas formais normativamente descritivas (tipo), revela-se, consideradas as circunstâncias concretas, perigoso para a sociedade em medida relevante”²⁶.

Nota-se, portanto, que o *princípio da insignificância penal*, extraído da concepção material de crime, atua como um recurso de interpretação restritiva do tipo, retirando de sua incidência as condutas que, embora formalmente típicas, não lesionam de maneira relevante os bens jurídicos protegidos pela lei penal, reafirmando o caráter fragmentário e subsidiário do Direito Penal. Neste ponto, nota-se uma estreita relação entre os princípios da insignificância e o da estrita legalidade penal (*nullum crimen sine lege*) assentado na Constituição Federal – art. 5º, XXXIX –, pois os comportamentos incriminados em lei passam a sofrer um juízo valorativo do intérprete, de modo a restringir a subsunção do fato à norma penal aos casos efetivamente merecedores da resposta punitiva.

Acrescente-se, ainda, como outro fundamento da insignificância penal do fato o *princípio da proporcionalidade da pena*, também expresso na Constituição de 1988 (art. 5º, XLVI), já que, se a afetação do bem jurídico é insignificante, não há plausibilidade jurídica para a reprimenda, ainda que em grau mínimo. Afinal, qualquer pena, entre as previstas em lei, seria desproporcional à lesão ou ao perigo causado ao bem jurídico²⁷.

O Supremo Tribunal Federal vem aplicando o *princípio da insignificância* para reduzir o âmbito de incidência de tipos penais, afirmando a atipicidade material do fato ao relacioná-lo aos princípios da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal, mediante a presença das seguintes condições:

a) a mínima ofensividade da conduta do agente;

concepto material de delito es previo al Código Penal y le suministra al legislador un criterio politicocriminal sobre lo que el mismo puede penar y lo que debe dejar impune. Su descripción se deriva del cometido del Derecho penal, que aquí se entiende como ‘protección subsidiaria de bienes jurídicos’.

²⁶ SANCTIS, Sérgio de. La nozione material del reato e la concezione di “legalità sostanziale” nel sistema penale dei paesi socialisti. Aspetti problematici e rilievi critico. *Rivista Italiana di Diritto Penale*, p. 880, 1985. Apud MAÑAS, Carlos Vico. *O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no direito penal*. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 35.

²⁷ LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. Ob. cit., p. 65; MAÑAS, Carlos Vico. Ob. cit., p. 58.

- b) a nenhuma periculosidade social da ação;
- c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento; e
- d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada.

Vale transcrever a ementa do acórdão que deu origem à jurisprudência atual do STF sobre os contornos do princípio da insignificância para o Direito Penal²⁸:

PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA - IDENTIFICAÇÃO DOS VETORES CUJA PRESENÇA LEGÍTIMA O RECONHECIMENTO DESSE POSTULADO DE POLÍTICA CRIMINAL - CONSEQÜENTE DESCARACTERIZAÇÃO DA TIPICIDADE PENAL EM SEU ASPECTO MATERIAL - DELITO DE FURTO - CONDENAÇÃO IMPOSTA A JOVEM DESEMPREGADO, COM APENAS 19 ANOS DE IDADE - *RES FURTIVA* NO VALOR DE R\$ 25,00 (EQUIVALENTE A 9,61% DO SALÁRIO MÍNIMO ATUALMENTE EM VIGOR) - DOCTRINA - CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF - PEDIDO DEFERIDO - O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA QUALIFICA-SE COMO FATOR DE DESCARACTERIZAÇÃO MATERIAL DA TIPICIDADE PENAL - O princípio da insignificância - que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal - tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material. Doutrina. Tal postulado - que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada - apoiou-se, em seu processo

²⁸ HC 84.412/SP, Rel. Min. Celso de Mello, J. 19.10.2004.

de formulação teórica, no reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados, a intervenção mínima do Poder Público. O POSTULADO DA INSIGNIFICÂNCIA E A FUNÇÃO DO DIREITO PENAL: “*DE MINIMIS, NON CURAT PRAETOR*” – O sistema jurídico há de considerar a relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificam quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano, efetivo ou potencial, impregnado de significativa lesividade. O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor – por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes – não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social.

Tal construção dogmática, há tempos já tratada pela doutrina, foi reafirmada em várias outras ocasiões pela nossa Corte Suprema²⁹, já estando, portanto, sedimentada na jurisprudência pátria e na cultura jurídica nacional.

2.2 A INSIGNIFICÂNCIA PENAL DA CONDUTA DE SONEGAÇÃO DE PEQUENAS QUANTIAS TRIBUTÁRIAS

Transportadas as ideias citadas para os crimes contra a ordem tributária, a dívida fiscal de valor ínfimo não é apta a abalar o normal funcionamento do sistema tributário, tampouco se revela capaz de corroer as finanças públicas, razão pela qual a conduta de sonegação fiscal de pequeno montante deve ser considerada *materialmente atípica*, muito embora possa ser formalmente enquadrável em um tipo penal.

Sem dúvida, a sonegação de valores tributários ínfimos, como, por exemplo, a de R\$ 100,00 (cem reais), não coloca em risco a ordem tributária, não

²⁹ A título de exemplo: HC 120.580/MG, Rel. Min. Teori Zavascki, J. 30.06.2015; HC 128.299/MS, Rel. Min. Gilmar Mendes, J. 24.11.2015; HC 133.984/MG, Rel^a Min. Cármen Lúcia, J. 17.05.2016.

sendo hábil a abalar o bom funcionamento da função arrecadatória do Estado. Pode haver, sim, lesão patrimonial de caráter administrativo, passível de reparação, mas sem repercussão penal, já que não foi rompida a integridade do sistema impositivo de tributos da forma como protegida pelo Direito Penal, ou seja, em um nível mais elevado, com previsão de sanções mais graves, a atingir inclusive o *status libertatis* do contribuinte.

No Brasil, não há um valor mínimo fixado em lei para a configuração de crime tributário, como ocorre em alguns países, como na Espanha, por exemplo³⁰. Não obstante, a jurisprudência tem entendido que a violação ao sistema arrecadatório de tributos, a ponto de justificar a atuação da lei penal, requer um valor pecuniário mínimo a ser considerado, aquém do qual sequer existiria crime, por ausência de tipicidade material.

Mas qual seria este valor mínimo?

Quanto aos tributos devidos à União, o art. 18, § 1º, da Lei nº 10.522/2002³¹, ao estatuir o cancelamento de débitos inscritos em dívida ativa inferiores a R\$ 100,00 (cem reais), pode ser considerado um limite seguro para o reconhecimento da insignificância do fato penal, dada a renúncia do crédito pela Fazenda Nacional³².

Não obstante, os Tribunais pátrios³³ têm reconhecido a insignificância material dos crimes contra a ordem tributária quando o valor sonogado não ultrapassar o mínimo adotado pela Procuradoria da Fazenda Nacional para o ajuizamento e prosseguimento de suas execuções fiscais, atualmente em R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sob o influxo do art. 20, *caput*, da Lei nº 10.522/2002, com a redação da Lei nº 11.033/2004³⁴.

³⁰ GOMES, Luiz Flávio. Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal)? Disponível em: <<http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121930379/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal>>. Acesso em: 24 ago. 2015.

³¹ “Art. 18. [...] § 1º. Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).”

³² Foi o critério adotado pelo STJ no REsp 685.135/PR, Relator Ministro Felix Fischer, J. 15.05.2005.

³³ Como exemplo: STF, HC 92.438/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, J. 19.08.2008; STJ, REsp 1.112.748/TO (repetitivo representativo de controvérsia), Rel. Min. Felix Fisher, J. 09.09.2009; RHC 55.468/SP, Rel. Min. Jorge Mussi, J. 03.03.2015.

³⁴ “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). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)”

O raciocínio é lógico-jurídico, porquanto não faz sentido qualquer punição criminal do fato se o próprio Estado, ao dispensar a cobrança judicial da dívida por entendê-la inconveniente aos interesses fiscais, acaba reconhecendo, assim, a insignificante lesão da dívida para o sistema tributário.

Por se tratar de uma questão de tipicidade material, o limite citado pode ser aplicado a todos os crimes contra a ordem tributária, supradelineados, seja para aqueles que exigem dano (crimes materiais), seja para os que dispensam o resultado (crimes formais), inclusive para o crime de *descaminho*³⁵.

Contudo, excepcionalmente o Supremo Tribunal Federal não vem aplicando o princípio da insignificância ao crime de *apropriação indébita previdenciária* (art. 168-A do CP), entendendo que, mesmo sendo de pequena monta o valor devido, a conduta é reprovável e ofende o bem jurídico penal, tomando em conta um argumento extrajurídico passível de crítica, qual seja, a situação deficitária da Previdência Social³⁶, distorcendo, assim, o tratamento igualitário que vinha sendo aplicado aos crimes tributários no aspecto da insignificância penal do fato pelo valor exigido.

Abriu-se novo dissídio jurisprudencial após a edição da Portaria nº 75, de 22.03.2012, firmada pelo Ministro da Fazenda, que elevou o patamar mínimo para o ajuizamento de execução fiscal de débitos com a Fazenda Nacional para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). O novo valor vem sendo acolhido pelo Supremo Tribunal Federal para fundamentar a atipicidade material do crime de *descaminho* quando o montante tributário sonegado estiver abaixo do piso de cobrança judicial³⁷. Há precedentes em outros Tribunais de que o novo valor mínimo de cobrança pela Fazenda Nacional em execução fiscal passou a ser adotado como um parâmetro na afirmação da insignificância penal do fato para a ordem tributária da União³⁸.

³⁵ Assim o decidido pelo STJ no REsp 1.112.748/TO, Relator Ministro Felix Fischer, J. 09.09.2009 (repetitivo representativo de controvérsia).

³⁶ HC 102.550/PR, Rel. Min. Luiz Fux, J. 20.09.2011; HC 110.124/SP, Rel.^a Min. Cármen Lúcia, J. 14.02.2012; HC 127.095/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, J. 29.06.2015.

³⁷ HC 118.067/PR, Rel. Min. Luiz Fux, J. 25.03.2014; HC 120.096/PR, Rel. Min. Luis Barroso, J. 11.02.2014; HC 121.408, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, J. 13.05.2014; HC 126.191/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, J. 03.03.2015.

³⁸ Confira-se: TRF-1, ACr 0050727-92.2010.401.3800, e-DJF1 07.11.2014; TRF-3, ACr 0000405-54.2009.403.6126, e-DJF3 23.03.2015; TRF-3, RSE 0000628-35.2012.403.6115, e-DJF3 04.12.2014; TRF-4, ACr 0002757-02.2007.404.7104, DE 13.08.2012.

O Superior Tribunal de Justiça atualmente inclina-se pela confirmação do limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) previsto em lei para o reconhecimento da atipicidade material do crime tributário praticado contra a ordem tributária da União, sob o fundamento de que a Portaria nº 75/2012 não poderia revogar o limite de dispensa de atuação previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, tampouco seria possível transportar para a esfera penal um ato administrativo calcado em razões de conveniência e oportunidade fiscal, a interferir na independência do exercício da jurisdição criminal. Além disso, considera ainda que o novo patamar mínimo de atuação da Fazenda Nacional não se encontra afinado com a jurisprudência assentada sobre os limites econômicos da insignificância do fato nos crimes comuns contra o patrimônio, o que ocasionaria um tratamento penal desigual e desproporcional entre os autores desses crimes³⁹.

Em que pese a controvérsia jurisprudencial, parece-nos que o novo limite mínimo estabelecido em ato administrativo contraria o disposto no art. 20, *caput*, da Lei nº 10.522/2002, sendo juridicamente discutível a sua legalidade. A par disso, o patamar de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), embora até possa justificar economicamente a dispensa de atos de cobrança judicial em razão dos custos operacionais de atuação administrativa, aparenta ser demasiadamente alto para a aplicação do princípio da insignificância penal do fato, diante da realidade notória de que a grande maioria dos contribuintes brasileiros não lançou nem teve lançado um crédito fiscal unitário com valor tão expressivo.

Note-se que os dispositivos em questão não extinguem o crédito tributário, mantendo íntegro o objeto material do crime, mas somente dispensam a cobrança judicial do montante apurado. Assim, remanesce a ilicitude da conduta no aspecto tributário, com todas as demais consequências pertinentes, podendo a Fazenda Nacional, por exemplo, protestar o seu título executivo ou negar o acesso do devedor à certidão negativa de débitos enquanto a dívida estiver pendente. Já, no campo penal, cabe ao intérprete da norma averiguar a insignificância da conduta e a inexpressividade do resultado para a ordem tributária, a partir do montante da dívida apurado pelo Fisco.

³⁹ STJ, REsp 1.393.317/PR, 3ª Seção, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, J. 12.11.2014. Em comentários ao acórdão, Marco Aurélio Florêncio Filho discorda dos fundamentos lançados, defendendo a competência constitucional do Ministro da Fazenda para estabelecer o montante não executável do crédito fazendário, além de considerar plausível a aplicação da Portaria MF nº 75/2002 para o reconhecimento da insignificância penal, argumentando que, se o direito tributário dispensa a cobrança, não há justificativa para a aplicação de pena criminal, já que o Direito Penal atua em *ultima ratio*, sob o princípio da intervenção mínima, quando os demais ramos do Direito falharem (*Boletim de Jurisprudência IBCCrim*, n. 268, p. 1835-1836, mar. 2015).

Ressalte-se, ainda, que o patamar mínimo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para a cobrança do crédito tributário pela via judicial, nos termos previstos no art. 20, *caput*, da Lei nº 10.522/2002, cinge-se aos débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, não alcançando outros créditos tributários de pequeno valor titularizados por entidades paraestatais (autarquias federais e conselhos profissionais), para as quais se impõe por lei a cobrança do crédito em juízo⁴⁰. Neste caso, muito embora a conduta delitativa seja de difícil ocorrência por força da sistemática legal de lançamento tributário (normalmente realizado de ofício pela autoridade fiscal, dispensando a participação do contribuinte), quando tais tributos ocasionalmente forem objeto material de crime contra a ordem tributária, nada obsta a incidência do princípio da insignificância penal do fato em razão do montante sonegado, uma vez constatada a lesão de pequena monta aos cofres da entidade credora.

Quanto aos crimes tributários envolvendo o sistema fiscal arrecadatário dos Estados-membros e Municípios, entende-se que o reconhecimento da insignificância penal do fato depende de lei específica do ente público, dispensando a cobrança do crédito tributário⁴¹.

No Estado de São Paulo, por exemplo, a Lei Estadual nº 14.272/2010 autoriza a Procuradoria-Geral do Estado a não propor execução fiscal para débitos tributários em valores até 600 (seiscentas) UFESPs⁴², o que corresponde, no ano de 2016, ao montante de R\$ 14.130,00, que pode ser utilizado como vetor para a aplicação da insignificância penal do fato contra a ordem tributária nos limites territoriais do Estado bandeirante.

No Distrito Federal, a Lei Complementar nº 904/2015 dispensa o ajuizamento de execução fiscal contra o devedor se o seu débito consolidado de ICMS for inferior a R\$ 15.000,00, ou a R\$ 5.000,00 para os demais tributos distritais, nele incluídos todos os acréscimos legais e reajustável anualmente, a permitir a conclusão, da mesma forma, de que o referido limite torna a respectiva sonegação um irrelevante penal.

⁴⁰ STJ, REsp 1.363.163/SP (representativo de controvérsia), Rel. Min. Benedito Gonçalves, J. 11.09.2013; TRF-3, AC 0021462-42.2015.4.03.9999/SP, Rel. Des. Fed. Carlos Muta, J. 16.06.2015.

⁴¹ Nesse sentido: STJ, HC 307.791/SP, J. 05.03.2015.

⁴² “Art. 1º Fica o Poder Executivo, por meio dos órgãos competentes da Procuradoria Geral do Estado, autorizado a não propor ações, inclusive execuções fiscais, assim como requerer a desistência das ajuizadas, para cobrança de débitos de natureza tributária ou não tributária, cujos valores atualizados não ultrapassem 600 (seiscentas) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs.”

No Estado do Rio Grande do Sul, não há disposição legal semelhante. Consta da Lei Estadual nº 13.591/2010 a possibilidade de a Procuradoria do Estado desistir de execução fiscal, dispensando, inclusive, a citação por edital, quando o devedor não for localizado e não houver bens penhoráveis em dívidas fiscais inferiores a 10.000 UFPs, o que equivale, em 2016, a R\$ 171.441,00, a revelar que este montante expressivo é, a nosso ver, um mínimo satisfatório exigido para o prosseguimento da cobrança judicial de créditos de difícil realização, e não propriamente um valor mínimo genérico abaixo do qual a administração tributária se desinteressa pela cobrança, não servindo como parâmetro monetário para a aplicação do princípio da insignificância penal.

Por fim, importa considerar, para aferir a insignificância penal a partir do valor do crédito tributário, o momento da *conduta sonegatória*, embora eventualmente seja outro o instante do resultado, tendo em vista a adoção da *teoria da atividade* pelo legislador penal, conforme o art. 4º do Código Penal, pelo qual “considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”.

Fixar o momento da sonegação para os fins penais assume especial relevo nos crimes tributários, pois, como visto antes, os crimes que exigem resultado naturalístico (*crimes materiais* – p. ex.: art. 1º da Lei nº 8.137/1990) consumam-se apenas com o lançamento fiscal definitivo, ou seja, após a formalização do montante tributário pela autoridade fiscal, não mais passível de discussão administrativa, a teor da Súmula Vinculante nº 24 do STF.

Assim, nestes crimes, embora a conduta tenha sido praticada em um dado momento temporal, normalmente na data de vencimento do crédito tributário, o resultado criminoso só ocorre um bom tempo depois, quando constatado o montante na esfera administrativa de forma definitiva. Este momento do resultado material, embora seja importante ao *iter criminis*, posto fixar o instante da consumação, acaba não possuindo relevância na fixação do tempo do crime (art. 4º do CP), que é o que define se o fato é, ou não é, um insignificante penal para a ordem tributária quanto ao montante sonegado.

Nesse raciocínio, a fixação do montante sonegado na data da constituição definitiva do crédito tributário, com a apuração do principal e dos acessórios legais (correção monetária, multa e juros de mora), não deve ser considerada na aferição da insignificância penal, pois o tempo do crime foi outro, qual seja, quando da prática da conduta, normalmente na data do vencimento do crédito. Neste momento é que se deve aferir o montante suprimido ou reduzido,

cotejando-o com o limite mínimo para a cobrança fiscal e concluindo se o fato é mesmo um irrelevante penal.

O mesmo problema prático não surge nos delitos formais (p. ex.: art. 2º da Lei nº 8.137/1990), porque o momento da consumação confunde-se com o momento da conduta (fraude fiscal), quando será retratado o tempo do crime e o possível reconhecimento da insignificância penal do fato. A formalização do lançamento tributário não interfere na tipicidade, embora assuma importância para a configuração da relevância penal do fato, ao dar liquidez e certeza ao montante do crédito tributário.

Cabe ponderar que a alteração dos limites mínimos de cobrança pela Fazenda Pública, quando reajustada positivamente pelos instrumentos normativos constitucionalmente admitidos, retroage em favor do agente, eis que o valor a maior interfere na tipicidade penal material, com efeitos benéficos ao réu (art. 5º, XL, da CF/1988; art. 2º do CP).

CONCLUSÕES

Os crimes contra a ordem tributária são aqueles fatos previstos em lei penal que atentam contra a integridade do sistema arrecadatório de tributos, a colocar em risco também a função do Estado de gerir e administrar os interesses públicos, diante da falta de recursos financeiros disponíveis à cobertura das despesas públicas, prejudicando a solidez das finanças do Estado e a boa prestação dos serviços estatais.

Os crimes tributários em vigor no Brasil são aqueles previstos nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137/1990 e nos arts. 168-A e seu § 1º (apropriação indébita previdenciária), 334 e § 1º (descaminho), e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária) do Código Penal brasileiro.

A maior parte deles exige um resultado naturalístico para a sua consumação, consistente na supressão ou redução do valor tributário devido, cabendo ao órgão acusatório, titular da ação penal, comprovar nestes casos o dano efetivo ao Erário e ao sistema arrecadatório, formalizado por meio de lançamento tributário definitivo, nos termos da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

Independente da natureza material ou formal dos crimes tributários, a dogmática penal vem atuando de maneira crítica para reduzir o alcance dos tipos delitivos, considerando ocorrida por completo a tipicidade somente quando evidenciada uma lesão relevante aos bens jurídicos protegidos pela

lei, de acordo com os princípios da *intervenção mínima*, da *subsidiariedade* e da *fragmentariedade*, pelos quais o Direito Penal só deve se ocupar dos bens jurídicos considerados mais essenciais para a sociedade (daí a sua fragmentariedade), e ainda quando os demais ramos do Direito não se encontrarem aptos a bem defendê-lo (princípios da intervenção mínima e da subsidiariedade).

Tal característica do Direito Penal contemporâneo propiciou o surgimento da *concepção material de crime*, que acrescenta um elemento axiológico ao delito em abstrato, um valor que sobressai anterior ou posterior à criação do tipo penal pela lei, de tal forma que o fato previsto (conduta, resultado e nexos causal) só pode ser considerado crime e assim punido se for social e juridicamente relevante, ou seja, tanto a conduta quanto o resultado devem ofender de modo substancial bens considerados fundamentais para a sociedade.

Como corolário do princípio da intervenção mínima surge o *princípio da insignificância penal do fato*, que afasta da incidência do tipo aquelas condutas incapazes de lesar com um mínimo de gravidade o bem jurídico penal.

A aplicação da teoria material do crime vem se difundindo nos Tribunais brasileiros, que a tem utilizado na análise dos crimes contra a ordem tributária, afastando da tipicidade aquelas condutas de sonegação fiscal de pequenos montantes, consideradas *materialmente atípicas*, não passíveis de causar lesão ao sistema arrecadatório de tributos.

A sonegação de valores tributários ínfimos não coloca em risco a ordem tributária, não sendo hábil a abalar o bom funcionamento da função arrecadatória do Estado. Pode haver lesão patrimonial de caráter administrativo, mas sem repercussão penal, já que não foi rompida a integridade do sistema impositivo de tributos da forma como protegida pelo Direito Penal, isto é, em um nível mais elevado, com previsão de sanções mais graves, a atingir, inclusive, o *status libertatis* do contribuinte.

Para os tributos federais, a jurisprudência majoritária tem reconhecido a insignificância material dos crimes contra a ordem tributária quando o valor sonegado não ultrapassar o mínimo adotado pela Procuradoria da Fazenda Nacional para o ajuizamento de suas execuções fiscais, atualmente em R\$ 10.000,00 (dez mil reais), sob o influxo do art. 20, *caput*, da Lei nº 10.522/2002, com a redação da Lei nº 11.033/2004.

Quanto ao momento de aferição da insignificância penal do fato a partir do valor do crédito tributário, prevalece o tempo da *conduta sonegatória*, embora eventualmente seja outro o instante do resultado, tendo em vista a adoção da

teoria da atividade pelo legislador penal, conforme o art. 4º do Código Penal. A questão assume especial relevância prática, sugerindo a atenção dos operadores do Direito nos crimes tributários que exigem resultado naturalístico (crimes materiais), os quais se consumam apenas com o lançamento fiscal definitivo, ou seja, após a formalização do montante tributário pela autoridade fiscal, não mais passível de discussão administrativa, a teor da citada Súmula Vinculante nº 24 do STF.

REFERÊNCIAS

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Crimes federais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal – Parte geral*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Curso de direito penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, v. 4. 2007.

CORRÊA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em direito penal: escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

DELMANTO, Roberto; DELMANTO JÚNIOR, Roberto; DELMANTO, Fábio. *Leis penais especiais comentadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ESTEFAM, André. *Direito penal 4 – Parte especial*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FLORÊNCIO FILHO, Marco Aurélio. Anotações ao REsp 1.393.317/PR. *Boletim de Jurisprudência IBCCrim*, ano 23, n. 268, mar. 2015.

GOMES, Luiz Flávio. Princípio da insignificância. Crimes tributários. Limite válido para todos os tributos (federal, estadual ou municipal)? Disponível em: <<http://professorlfg.jusbrasil.com.br/artigos/121930379/principio-da-insignificancia-crimes-tributarios-limite-valido-para-todos-os-tributos-federal-estadual-ou-municipal>>. Acesso em 24 ago. 2015.

JESUS, Damásio de. *Direito penal – Parte geral*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. *Princípio da insignificância no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MAÑAS, Carlos Vico. *O princípio da insignificância como excludente da tipicidade no direito penal*. São Paulo: Saraiva, 1994.

MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social*. São Paulo: Saraiva, 1999.

MOTTA, Ivan Martins; BÔAS, Regina Vera Villas. *Manual de direito penal – Parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ROXIN, Claus. *Derecho Penal* – Parte general. Trad. Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y García Conlledo e Javier de Vicente Remesal. Madri: Civitas, t. I, 1997.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

Submissão em: 05.06.2016

Avaliado em: 04.07.2016 (Avaliador A)

Avaliado em: 12.06.2016 (Avaliador C)

Avaliado em: 30.07.2016 (Avaliador E)

Aceito em: 14.09.2016

