

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**A APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA DE ICMS NA POLÍTICA
CRIMINAL-FISCAL BRASILEIRA**

BRUNA DIAS FERNANDES

Rio de Janeiro

2021

BRUNA DIAS FERNANDES

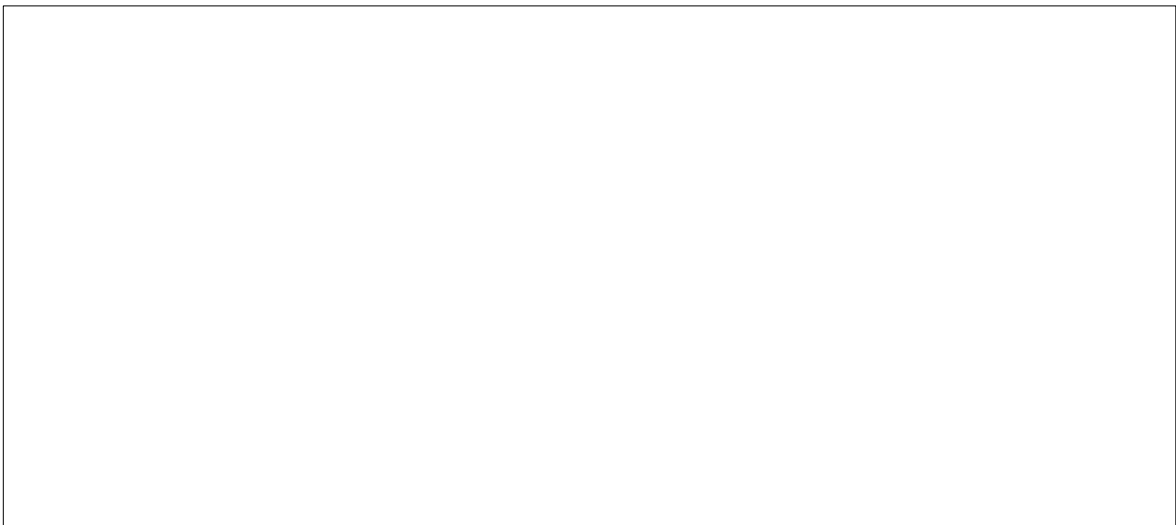
**A APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA NA POLÍTICA CRIMINAL-FISCAL
BRASILEIRA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2021

CIP – Catalogação na Publicação



Autorizo, apenas para fins acadêmico e científicos, a reprodução total ou parcial desta monografia, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

BRUNA DIAS FERNANDES

**A APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA NA POLÍTICA CRIMINAL-FISCAL
BRASILEIRA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da aprovação: __/__/____

Banca examinadora:

Orientador

Membro da banca

Membro da banca

Rio de Janeiro

2021

Dedico este trabalho aos meus pais que, sem medir esforços e com todo o seu amor, me ofereceram todas as oportunidades possíveis e impulsionaram minha educação.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, por toda a força que me foi concedida, pela minha fé, que não se abalou, e pela proteção e saúde que me permitiu prosseguir com os meus estudos e alcançar meus objetivos.

Aos meus pais e à minha família, pelo grande apoio e ajuda de uma vida inteira, pela paciência nos momentos difíceis e por toda a fé no meu potencial de sempre alcançar mais e ser melhor.

Aos meus amigos, por me dar a confiança necessária para prosseguir na elaboração dos meus projetos, por me ouvir e ser sinceros nos momentos de questionamento, dúvidas e inseguranças.

À Faculdade Nacional de Direito e todo o corpo acadêmico por ser um ambiente que me permitiu crescer e expandir como pessoa, profissional e acadêmica e por todos os momentos felizes e todos os obstáculos que me impulsionaram a ser uma pessoa cada vez melhor.

A todos que, de alguma forma, contribuíram com a formação do presente trabalho e da profissional que me tornei.

RESUMO

O crime de apropriação indébita tributária é um dos tipos penais previstos na Lei 8.137/90, que dispõe sobre os crimes contra a ordem tributária. Recentemente, em uma decisão paradigmática, o Supremo Tribunal Federal negou provimento ao RHC 163.334, para enquadrar ao ilícito penal a conduta de não recolhimento de ICMS próprio, realizado por devedor contumaz e com dolo de apropriação. O objetivo central do presente trabalho é o de analisar os possíveis efeitos da decisão na atual conjuntura da política criminal-fiscal brasileira. Propõe-se, dessa maneira, a análise do enquadramento da conduta ao tipo penal, sob a ótica dos conceitos basilares do Direito Penal, retomando a discussão acerca das finalidades da pena e do Direito no ordenamento jurídico brasileiro, bem como da política fiscal, especialmente, àquela que tange o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Na luz desses conceitos, a apropriação indébita tributária de ICMS, ao invés de contribuir para alcançar os ditos “devedores contumazes” pelo Direito Penal, pode acentuar contornos sinuosos da política aplicada ao Direito Penal Tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário; Apropriação Indébita Tributária; Política fiscal; Política criminal.

ABSTRACT

Tax undue appropriation crime is a criminal type provided in Law 8.137/90, which states crimes against the tax system. Recently, in a paradigmatic decision, the Federal Supreme Court rejected RHC 163.334, to fit in the conduct of IVA's non-payment, conducted by a persistent debtor and with appropriate intentions, as a criminal type. The present paper's principal objective is to analyze possible effects of the decision in Brazilian current conjuncture of criminal tax policy. It is proposed the framing of the conduct analysis into the criminal type, under the point of view from basic concepts of Criminal Law, returning to discussion about the purposes of penalty and Law in Brazilian legal system and under the taxation policy, especially about consumption tax. In the light of these concepts, the IVA's undue appropriation, instead helping to reach persistent debtors by Criminal Law, may accentuate the sinuous contours of policy applied to Tax Criminal Law.

Key words: Taxation Law; Tax Undue Appropriation; Tax policy; Criminal policy

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 – TESE CONSOLIDADA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES.....	11
1.1. O ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	11
1.2. A CONTUMÁCIA	13
1.3. AS EXPRESSÕES “COBRADO” E “DESCONTADO”	19
CAPÍTULO 2 – A IMPORTÂNCIA DO ICMS NA ESTRUTURA FISCAL BRASILEIRA	22
2.1 INADIMPLEMENTO FISCAL DE ICMS	22
2.2 AS PRERROGATIVAS DA FAZENDA PÚBLICA E A LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS	27
2.3 EXECUÇÃO FISCAL: “O GARGALO DO JUDICIÁRIO”	34
CAPÍTULO 3 – OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E O ART. 2º, II DA LEI 8.137/90	39
3.1 APONTAMENTOS GERAIS SOBRE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA	39
3.2 A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL	45
3.2.1 Princípio da proporcionalidade e as penas	49
3.2.2 Princípio da insignificância	50
3.2.3 Arrependimento posterior	56
3.3 O PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA E AS SÚMULAS 70 E 323 DO STF	58
CAPÍTULO 4 – CRIMES TRIBUTÁRIOS NO DIREITO ESTRANGEIRO	62
CONCLUSÃO.....	68
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70

INTRODUÇÃO

Em recente julgamento no Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334, no qual se discutiu o enquadramento da conduta de não recolhimento de ICMS próprio, regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte, no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, por maioria de votos, a Suprema Corte brasileira entendeu pela tipificação da “apropriação indébita tributária de ICMS”.

Em maio de 2017, a Defensoria Pública de Santa Catarina impetrou Habeas Corpus em face de suposto constrangimento ilegal em decorrência do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina que deu provimento ao recurso de apelação do Ministério Público para determinar o prosseguimento da ação penal em que dois réus respondiam pela suposta prática do delito previsto no art. 2º, II da Lei nº 8.137/901.

A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria dos votos, seguindo o relator Sr. Ministro Rogério Schietti Cruz, denegou a ordem para manter a decisão proferida pelo Tribunal de Santa Catarina. O entendimento majoritário é que para a configuração do delito são necessários o dolo e a consistência na consciência de não recolher o valor do tributo devido, sendo prescindível a existência de elemento subjetivo especial, qual seja a motivação.

Em face do referido acórdão a Impetrante interpôs RHC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2019, confirmando o prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça e, conseqüentemente, deixando de prover o recurso.

A interpretação dada pelas Cortes e o enquadramento da conduta no tipo penal supracitado gerou muitos debates acerca da política fiscal-criminal brasileira. Para alguns autores, a leitura da Lei 8.137, realizada pelo Supremo, foi uma tentativa de produzir um sistema punitivo mais eficaz aos inadimplentes fiscais, com a finalidade de suprir a questão do estoque de dívida acumulada, dada as morosidades do processo judicial fiscal.

A despeito de o Fisco possuir múltiplos instrumentos de arrecadação e a previsão de uma ação executiva especificamente para cobrança de débitos inscritos em dívida ativa, percebe-se a utilização do Direito Penal como instrumento de arrecadação de tributos, principalmente, no que tange ao ICMS, tendo em vista a sua vultuosidade na estrutura fiscal pátria e sua importância para as Fazendas Públicas estaduais.

O presente trabalho procura ponderar sobre as repercussões futuras da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Ordinário, na vigente conjuntura da política penal tributária do Brasil. Trata-se de uma decisão paradigmática, que altera o entendimento acerca da matéria penal, e apta a conduzir acentuadamente os rumos do Direito Penal Tributário nacional.

CAPÍTULO 1 – TESE CONSOLIDADA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES

1.1. O ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em maio de 2017, a Defensoria Pública de Santa Catarina impetrou Habeas Corpus em face de suposto constrangimento ilegal em decorrência do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que deu provimento ao recurso de apelação do Ministério Público para determinar o prosseguimento da ação penal em que dois réus respondiam pela suposta prática do delito previsto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90.

A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por maioria dos votos, seguindo o relator, o Sr. Ministro Rogério Schietti Cruz, denegou a ordem para manter a decisão proferida pelo Tribunal de SC. O entendimento majoritário fora de que, para a configuração do delito, são necessários o dolo e a consistência na consciência de não recolher o valor do tributo devido, sendo prescindível a existência de elemento subjetivo especial, qual seja, a motivação.

Em face do referido acórdão os Impetrantes interpuseram RHC, julgado pelo Supremo Tribunal Federal em dezembro de 2019, confirmando o prolatado pelo Superior Tribunal de Justiça, deixando de prover o recurso.

No julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334, no qual se discutiu o enquadramento da conduta de não recolhimento de ICMS próprio, regularmente escriturado e declarado pelo contribuinte, no tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/1990, por maioria de votos, a Suprema Corte brasileira entendeu pela tipificação da “apropriação indébita tributária de ICMS”.

O acórdão que negou provimento ao Recurso dos réus, tipificando a conduta de não recolhimento do ICMS próprio, também consolidou a tese de que “O contribuinte que deixa de

recolher, e forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.”

Em seu voto o Sr. Ministro Luis Roberto Barroso, relator do caso, esclareceu que não se trata da tipificação do mero inadimplemento, mas da apropriação, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de valor que não lhe pertence, causando lesão significativa ao bem jurídico penal. Na visão do Ministro, para configuração do delito é necessário que, a partir da instrução criminal, seja comprovado um dolo específico de apropriação, a fim de lesar o erário público, bem como o elemento subjetivo da contumácia.

Nas palavras do relator, o dolo de apropriação, bem como o elemento subjetivo da contumácia devem ser aferidos no caso concreto, no momento da instrução processual, a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como:

O inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, o encerramento irregular das suas atividades, o valor dos débitos inscritos em dívida ativa superior ao capital social integralizado etc.¹

De acordo com o Ministro Barroso, para configuração do delito de apropriação indébita tributária, em relação ao ICMS, é necessário que, além do inadimplemento, seja constatado o descumprimento da obrigação tributária de forma reiterada, sistemática e contumaz, a fim de gerar enriquecimento ilícito, lesar a concorrência ou gerar financiamento para as próprias atividades. Portanto, deve-se levar em consideração o histórico de recolhimento do sujeito passivo da obrigação tributária e não somente a conduta atual de inadimplência.

¹ RHC 163334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 12-11-2020 PUBLIC 13-11-2020.

1.2. A CONTUMÁCIA

De acordo com a tese estabelecida pela Corte Suprema, para que a conduta seja enquadrada no crime do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90, é prescindível que esteja presente, em conjunto com os demais componentes da denúncia, a contumácia, a qual deve ser analisada através do histórico tributário do acusado, de forma a identificar dados que o qualifiquem como devedor contumaz.

Na parte final do seu voto, o Ministro relator esclarece que o devedor contumaz é aquele que faz do inadimplemento o seu *modus operandi* e se mantém no mercado de forma predatória, por um longo período. Da mesma forma, elucida que devedor contumaz é aquele que a Fazenda não consegue alcançar pelos meios tradicionais, que se esquia dos meios de cobrança fazendários, pelos quais, na maior parte dos casos, sequer são encontrados patrimônios para satisfação da obrigação tributária.

Inclusive, apresenta jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que prevê a constitucionalidade de normas que dispõem acerca de medidas de combate a devedores contumazes. A exemplo o Ministro cita a cassação de registro especial para fabricantes de cigarros perante a Receita Federal.

Apesar do esforço da Colenda Corte na tentativa de estabelecer um conceito de devedor contumaz ou de contumácia, é cediço que, hoje, no Brasil, não há legislação federal ou qualquer definição pacífica do termo.

Atualmente, para fins de enquadramento do sujeito passivo como devedor contumaz, se tem o conceito estabelecido por alguns órgãos e entidades como, por exemplo, o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, que propõe a seguinte concepção:

Devedor contumaz é aquele que deseja obter vantagem sobre os concorrentes, ganhar mercado e aumentar o lucro, deixando de cumprir suas obrigações para com o fisco

de forma sistemática, premeditada e sem pretensão de quitar o débito, esquivando-se da fiscalização, podendo, inclusive, realizar registro em nome de terceiros (laranjas). (IBEC, online)

Em se tratando de ordenamento jurídico, existem na legislação pátria mais de 12 normas estaduais que buscam cuidar, cada uma a sua maneira, do conceito de devedor contumaz. Cumpre destacar, ainda, que as leis divergem, consideravelmente, no estabelecimento de uma definição do termo, sem conseguir chegar a qualquer consenso sobre o assunto.

O Estado de São Paulo, por exemplo, através da LC nº 1.320/2018, prevê que a contumácia se estabelece quando o devedor possuir débito declarado e não pago, inscrito ou não em dívida ativa, relativo a seis períodos de apuração, que podem ser consecutivos ou não, nos últimos doze meses. Caso esteja inscrito em dívida ativa, a Lei ainda estabelece que o valor do débito seja superior a 40.000 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo (R\$ 1,1 milhão), que correspondam a mais de 30% do patrimônio líquido ou a mais de 25% do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos doze meses anteriores.

Em contrapartida, no Estado de Santa Catarina para que o sujeito seja considerado devedor contumaz, de acordo com o Decreto nº 434/2020, que altera RICMS/SC-01, é necessário que deixe de recolher o imposto declarado relativamente a oito períodos, sucessivos ou não, dentro dos doze meses anteriores, cujo valor ultrapasse R\$ 1 milhão ou aquele que tiver créditos tributários inscritos em dívida ativa em valor superior a R\$ 20 milhões.

Em uma análise sucinta das legislações consegue-se perceber a diversidade de parâmetros para configuração da contumácia. Algumas das normas preveem que a contumácia se configurará a depender do tempo de inadimplência, outras do valor do débito ou se o débito configura uma porcentagem específica do faturamento anual da empresa. Em alguns Estados, inclusive, como no caso de São Paulo e de Santa Catarina, o crédito tributário estar inscrito em dívida ativa não é sequer requisito para qualificar o sujeito passivo da obrigação tributária como devedor contumaz.

Outrossim, conforme estudo publicado na revista Valor Econômico (2021, online), é tão limitada a força das legislações estaduais sobre o assunto que os próprios membros da Fazenda e o Ministério Público não seguem as regras estabelecidas pelo Poder Legislativo e ultrapassam os requisitos ofertados nas normas, seguindo, majoritariamente, as diretrizes internas dos órgãos fazendários. A alegação dos Procuradores é de que as regras, em algumas situações, não atendem ao caso concreto e não são suficientes para serem utilizadas como parâmetro de enquadramento da norma penal.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, tramita na Assembleia Legislativa o Projeto de Lei nº 3577/2017, de autoria dos Deputados Carlos Osório e Edson Albertassi, que propõe a definição de devedor contumaz como aquele que deixar de recolher o ICMS declarado em seis meses de apuração do imposto, consecutivos ou alternados, nos últimos doze meses anteriores ou no caso de pagamentos parciais, em valor equivalente a, no mínimo, cinquenta por cento do valor declarado nos últimos doze meses anteriores, bem como tiver créditos tributários inscritos como Dívida Ativa em valor superior ao definido pelo Poder Executivo, considerados todos os estabelecimentos, e que ultrapasse trinta por cento do seu patrimônio conhecido ou vinte e cinco por cento o faturamento anual declarado em Declaração Anual para o Índice de Participação dos Municípios – DECLAN-IPM.

Não obstante o esforço das Assembleias Legislativas estaduais em tentarem instituir o conceito de devedor contumaz, o artigo 22, inciso I, da Constituição Federal prevê que é de competência privativa da União legislar sobre direito penal. Portanto, as normas estaduais não possuem eficácia para fins de interpretação da conduta recém enquadrada no crime definido pelo art. 2º, inciso II da Lei 8.137/1990, sendo necessária a edição de Lei Federal para que uma definição desse escopo possa incidir no campo do direito criminal.

Não há no ordenamento jurídico pátrio qualquer legislação vigente sobre o tema. No entanto, tramitam hoje no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado nº 284/2017 e o Projeto de Lei nº 1646/2019.

O PLS nº 284/2017 propõe a regulamentação do art. 146-A da CRFB/1988, pretendendo implementar uma maior liberdade para que os entes federativos possam coibir, através de critérios definidos em lei específica, atividades praticadas, especialmente, por estruturas organizacionais que agem de modo a obter vantagem concorrencial com o não pagamento de tributos. Por outro lado, o PL nº 1646/2019, de forma mais expressa, em seus artigos 1º e 2º define devedor contumaz da seguinte forma:

Art. 1º Esta Lei estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa.

Parágrafo único. Considera-se **devedor contumaz o contribuinte cujo comportamento fiscal se caracteriza pela inadimplência substancial e reiterada de tributos.**

Art. 2º Os órgãos da administração tributária da União poderão instaurar procedimento administrativo para caracterização e aplicação de restrições administrativas ao devedor contumaz, quando houver:

I - Indícios de que a **pessoa jurídica tenha sido constituída para a prática de fraude fiscal estruturada**, inclusive em proveito de terceiros;

II - Indícios de que a **pessoa jurídica esteja constituída por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas ou o verdadeiro titular**, na hipótese de firma individual;

III - Indícios de que a **pessoa jurídica participe de organização constituída com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais**; ou

IV - Indícios de que a **pessoa física, devedora principal ou corresponsável, deliberadamente oculta bens, receitas ou direitos, com o propósito de não recolher tributos ou de burlar os mecanismos de cobrança de débitos fiscais.**

§ 1º Para fins do procedimento de que trata o caput, **considera-se inadimplência substancial e reiterada de tributos a existência de débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igualou superior a R\$ 15.000.000,00** (quinze milhões de reais}, em situação irregular por período igualou superior a um ano.

§ 2º Considera-se em situação irregular o crédito tributário que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, observado o disposto no art. 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966-Código Tributário Nacional.

§ 3º O valor estabelecido no § 1º poderá ser atualizado em ato do Ministro de Estado da Economia. (grifo nosso)

Além da legislação, a jurisprudência nas Cortes Superiores, especialmente, no Superior Tribunal de Justiça também é ainda muito escassa sobre o assunto. De todo modo, percebe-se que não há uma definição restrita e certa do termo. Na leitura de alguns julgados, verifica-se que o STJ não tem considerado a inadimplência entre um e quatro meses como suficientes para

configuração da contumácia. Em outros casos, tem-se que o sujeito passivo da obrigação tributária será qualificado como devedor contumaz ao inadimplir por 12 meses consecutivos.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ART. 2º, INCISO II, DA LEI N. 8.137/1990. RECOLHIMENTO DE ICMS. ATIPICIDADE. MERO INADIMPLEMENTO. AUSÊNCIA DE DOLO. EXISTÊNCIA DE DÉBITOS EM VALOR SUPERIOR AO CAPITAL SOCIAL INTEGRALIZADO. OCORRÊNCIA.

1. "A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Habeas Corpus n. 399.109/SC, uniformizou o entendimento no sentido de que o crime do art. 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/1990 também abrange aquele que não recolhe o ICMS em operações próprias, haja vista o repasse ao consumidor. Dessarte, não há se falar em mero inadimplemento, motivo pelo qual não é possível trancar a ação penal por atipicidade" (HC n. 424.099/SC, relator Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 4/9/2018, DJe 13/9/2018).

2. O Supremo Tribunal Federal recentemente sufragou a tese de que "o contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990", considerando, ainda, que "a caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de 'laranjas' no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc" (RHC n. 163334, relator ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 12/11/2020 PUBLIC 13/11/2020).

3. Na hipótese vertente, verifica-se que, a despeito de o delito ter sido perpetrado pelo período de 3 meses - o que poderia, ictu oculi, afastar a contumácia a que se refere o precedente acima colacionado -, consta dos autos o contrato social da empresa, cujo importe está aquém do numerário tributário devido, débito este que perfazia montante bem superior ao capital social integralizado.

4. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 808.751/SC, Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 13/04/2021, DJe 20/04/2021) (grifo nosso)

“HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO PRÓPRIO. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/90. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO AOS COFRES PÚBLICOS DE VALORES RELATIVOS AO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE POR AUSÊNCIA DE DOLO ESPECÍFICO E DE CONTUMÁCIA. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO EVIDENCIADO. IRRELEVÂNCIA DA EXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO DO TRIBUTO PARA A DEMONSTRAÇÃO DO DOLO DE APROPRIAÇÃO. INVIABILIDADE DE VERIFICAÇÃO DO NEXO DE CAUSALIDADE ENTRE EVENTUAL CRISE ECONÔMICA VIVENCIADA NO PAÍS E O NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO PELO CONTRIBUINTE. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO FÁTICO PROBATÓRIO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça, alinhando-se à nova jurisprudência da Corte Suprema, também passou a restringir as hipóteses de cabimento do habeas corpus, não admitindo que o remédio constitucional seja utilizado em substituição ao recurso ou

ação cabível, ressalvadas as situações em que, à vista da flagrante ilegalidade do ato apontado como coator, em prejuízo da liberdade do paciente, seja cogente a concessão, de ofício, da ordem de habeas corpus (AgRg no HC 437.522/PR, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 07/06/2018, DJe 15/06/2018).

2. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sessão realizada em 18/12/2019, julgou o RHC n. 163.334/SC fixando a tese de que "o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990" - Informativo n. 964 do STF, divulgado em 5 de fevereiro de 2020. Prevaleceu a compreensão de que o valor do ICMS cobrado em cada operação comercial não integra o patrimônio do comerciante; ele é apenas o depositário desse ingresso de caixa, que, depois de devidamente compensado, deve ser recolhido aos cofres públicos (HC 556.551/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 05/05/2020, DJe 05/08/2020)

3. No caso concreto, o Tribunal de origem registrou que, a despeito de suas alegações de dificuldades financeiras que não lhe teriam permitido o adimplemento do tributo (no valor total de R\$ 231.874, 23), a paciente não comprovou a existência de real obstáculo ao adimplemento, não arrolou testemunhas e não apresentou evidências de falta de recursos à época para quitar suas obrigações perante os cofres públicos, o que reforça a presunção do dolo de sonegar o imposto. Modificar tais conclusões demandaria, necessariamente, o revolvimento de material fático-probatório, inadmissível na via estreita do habeas corpus.

4. Não tendo as instâncias ordinárias deliberado sobre a tese da atipicidade da conduta por ausência de contumácia, é inviável seu exame por esta Corte, sob pena de indevida supressão de instância. Mas, ainda que assim não fosse, a **reiteração da conduta por 12 (doze) meses consecutivos, como ocorreu na hipótese em exame, transmite a inequívoca compreensão da utilização do dinheiro devido ao ente estatal para manutenção das atividades empresariais, revelando, portanto, a figura do devedor contumaz.**

5. "A Terceira Seção, após debater o tema, pacificou o entendimento de que, para a configuração da apropriação indébita tributária, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade" (HC 556.551/SC, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 05/05/2020, DJe 05/08/2020).

Na mesma linha: AgRg no AREsp 1.702.519/SC, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 22/09/2020, DJe 30/09/2020; AgRg no RHC 109.119/GO, Rel. Ministra LAURITA VAZ, SEXTA TURMA, julgado em 09/06/2020, DJe 23/06/2020; AgRg no HC 476.704/SC, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 06/06/2019, DJe 13/06/2019.

6. A verificação do nexo de causalidade entre eventual crise econômica vivenciada no país e a conduta do réu acusado de não recolhimento de tributo demandaria o revolvimento de material fático probatório, inadmissível nesta instância. Precedente: AgRg no REsp 1.861.531/SC, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 09/06/2020, DJe 17/06/2020.

7. Agravo regimental desprovido. (AgRg no HC 609.039/SC, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 17/11/2020, DJe 23/11/2020) (grifo nosso)

Nesse passo, observa-se que, com a máxima vênia, a Corte Superior, ao estabelecer a contumácia como elemento especial do dolo do tipo penal, acabou por dar uma interpretação

ampliativa ao crime, possibilitando que diversas concepções de contumácia incidam no caso concreto a ser examinado pelo operador do direito.

1.3. AS EXPRESSÕES “COBRADO” E “DESCONTADO”

O tipo penal previsto no art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90 dispõe que o sujeito passivo que “*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*” incorrerá no crime de apropriação indébita tributária e poderá ser apenado com pena de detenção de seis meses a dois anos e multa.

Nos ensinamentos de Leandro Paulsen, magistrado e professor brasileiro, o tipo penal em questão “*está estritamente relacionado à substituição tributária*” (PAULSEN, 2021). Para o professor, o crime se configurará quando o substituto tributário, ao realizar um pagamento ao contribuinte, proceder à retenção do tributo devido por este último, porque a lei assim lhe determina, mas deixar de cumprir a obrigação de repassar tal montante aos cofres públicos. Paulsen destaca, ainda, que se trata de uma norma genérica, aplicável a qualquer tributo, desde que passível da sistemática da substituição tributária.

José Paulo Baltazar Júnior, em seu livro “Crimes Federais” (2017), explica que a substituição tributária somente seria requisito para configuração do crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90, na hipótese de inadimplência de ICMS. Ao contrário de Paulsen (2021), o jurista admite que, em relação aos demais impostos, como no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o crime pode ocorrer mesmo que fora dos casos de substituição tributária.

Baltazar Júnior (2017) esclarece, ainda, que o termo “cobrado” não poderia ser empregado para o procedimento de inclusão do preço do ICMS no produto vendido ao consumidor final, pois não há um desconto propriamente dito. Para o jurista, ao contrário do que ocorre nas transações relativas ao IPI, em que o consumidor paga o valor da mercadoria

mais o valor do tributo devido à União, nas operações que incidem ICMS próprio, em regra, não há crime, vez que na nota fiscal é registrado apenas o valor correspondente ao preço da mercadoria, sendo o pagamento do tributo dívida própria do devedor.

Percebe-se, dessa forma, que a posição majoritária vigente até o julgamento do RHC 163.334 era a de que, para a inadimplência de ICMS, somente se configuraria crime de apropriação indébita tributária, previsto no art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90, nos casos de substituição tributária, que, para os impostos não-cumulativos, ocorreria quase que exclusivamente nas cadeias de produção.

Inclusive era esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça até o julgamento do HC nº 399.109/SC pela 3ª Seção da Corte, em agosto de 2018.

REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA. ICMS DECLARADO PELA PRÓPRIA EMPRESA. NÃO RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. RECURSO IMPROVIDO.

1. Aquele que declara o ICMS devido pela própria empresa, porém deixa de recolher os valores aos cofres públicos, e cujo inadimplemento foi descoberto quando da análise do lançamentos realizados nos livros fiscais, não incide na figura típica do artigo 2º, inciso II, da Lei n. 8.137/90, porquanto o tipo penal exige o desconto ou a cobrança do imposto.

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 1138189/GO, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 12/12/2017, DJe 19/12/2017)" (grifo nosso)

Entretanto, no julgamento ocorrido no final de 2019, os Ministros da Suprema Corte brasileira divergiram do entendimento doutrinário até então vigente, a fim de considerar o inadimplemento do ICMS próprio, valor de tributo aglutinado ao preço repassado para o consumidor final, como crime contra a ordem tributária. O Supremo Tribunal Federal trouxe uma inovação nesse sentido, incorporando ao crime em questão a conduta do não pagamento do ICMS próprio declarado e escriturado.

É importante deixar claro que o STF, no julgado em questão, não tratou de criminalizar o mero inadimplemento de tributo, mas objetivou dar ao tipo penal certa eficácia para alcançar sujeitos e hipóteses que não eram anteriormente abarcados pela lei. No entanto, para tal feito, o Supremo deu ao dispositivo penal uma leitura ampliada, enquadrando os casos de não recolhimento do ICMS próprio ao tipo penal, bem como estabeleceu novos requisitos subjetivos para aferição da ocorrência do crime, tais quais, o dolo de apropriação e a contumácia.

A problemática envolvida no presente trabalho consiste em ponderar sobre os impactos futuros da decisão proferida pelo Supremo no RHC 163.334 no contexto da atual política criminal-fiscal brasileira. Uma decisão, de natureza penal, da magnitude daquela que foi prolatada pela Corte Superior é capaz de manipular ativamente os contornos do Direito Penal Tributário nacional.

CAPÍTULO 2 – A IMPORTÂNCIA DO ICMS NA ESTRUTURA FISCAL BRASILEIRA

2.1 INADIMPLEMENTO FISCAL DE ICMS

De competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme prescrito no artigo 155, II da CRFB/1988, o ICMS, Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços, é o tributo de maior arrecadação no país. Sob a guarda das Fazendas Públicas estaduais, o Imposto não é só um instrumento de arrecadação fazendária, mas uma ferramenta política extremamente importante, vez que oferece autonomia financeira e administrativa aos Estados.

A Constituição Federal não institui o tributo, sendo certo que apenas prescreve a competência dos Estados e Distrito Federal para instituir e arrecadar o imposto, bem como legislar e definir as alíquotas, obrigações acessórias, prazos para pagamento e demais regras operacionais tributárias.

Apesar de a CRFB ter estabelecido a competência legislativa estadual, na tentativa de uniformizar as legislações sobre o ICMS, instituiu-se a Lei Complementar 87/96, também conhecida como Lei Kandir, que dispõe de orientações gerais sobre o Imposto, a serem seguidas pelas Assembleias Legislativas Estaduais. Em se tratando de legislação, além da Lei Complementar, os Estados também devem obedecer às diretrizes impostas pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, o CONFAZ.

O art. 4º, *caput*, da LC 87/96, preconiza que o Imposto sobre circulação de mercadorias, em regra, é devido pela pessoa jurídica ou física que, com habitualidade e volume comercial, realize transporte interestadual ou intermunicipal, preste serviço de comunicações e opere com circulação de mercadorias. O § 1º do dispositivo supramencionado ainda prevê outras hipóteses de sujeição passiva, sem necessidade de que as operações ocorram com habitualidade e volume comercial como, por exemplo, nos casos de importação de mercadorias ou bens do exterior, independentemente de sua finalidade.

Quanto às hipóteses de incidência relativas à circulação de mercadorias, é preciso ressaltar que, de acordo com a jurisprudência pátria, considera-se “circulação de mercadorias” a transferência jurídica de bens, com a mudança efetiva da titularidade do produto em questão. Desta feita, conforme a Súmula 166/STJ, por exemplo, a mera transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, ainda que interestadual, não configura hipótese de incidência do imposto.

É importante ressaltar que, para fins tributários, de acordo com a definição de Leandro Paulsen (2021), mercadorias se “constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza.”.

Quanto ao sujeito passivo da obrigação tributária, cumpre destacar que também é submetido ao adimplemento de ICMS terceiro que a lei determine como responsável pelo recolhimento efetivo do imposto, o substituto tributário. A substituição tributária, em suma, ocorrerá na cadeia de produção da mercadoria e poderá ser “para frente” ou “para trás”. De todo modo, sucederá quando um dos produtores, seja o primeiro ou o último da cadeia, assumir a responsabilidade de recolher os tributos devidos nas outras fases, tributos esses que serão cobrados dos demais sujeitos através da inclusão do valor no preço da mercadoria e que deverão ser repassados à Fazenda, sob pena de se configurar crime de apropriação indébita tributária.

O ICMS é um imposto de suma importância no mercado nacional, que influencia desde o preço da conta de luz, da gasolina e da cesta básica até o do celular de última geração ou da “smart tv” da melhor qualidade, vez que incide sobre a maioria das operações comerciais relacionadas a mercadorias, realizadas em território nacional e, simultaneamente, sobre serviços, mesmo que apenas os específicos de telecomunicações e transporte interestadual e intermunicipal.

As sociedades atuais se encontram em um momento industrial extremamente avançado, onde o consumo tem destaque na rotina da coletividade e praticamente tudo é parametrizado

pelo valor do dinheiro e pode ser adquirido através da mercancia. O ICMS é um imposto incidente justamente nessa diversa gama de operações comerciais, as quais acontecem 24 horas por dia, 7 dias por semana, seja no mercado virtual ou nas lojas físicas.

Nesse sentido, sendo o Brasil um dos países que mais tributa consumo no mundo, mantendo a média acima da dos demais países da OCDE, depreende-se a importância do Imposto para os cofres pátrios, especialmente, para os entes federativos estaduais.

Em dados recolhidos na década de 2010, pôde-se averiguar que do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o consumo representaram 68,20% do todo arrecadado (GASSEN; et al., 2013). Em contrapartida, verificou-se, em dados recolhidos na mesma época, que nos demais países da OCDE a tributação sobre consumo representou cerca de 30,4% da carga tributária (GASSEN; et al., 2013).

No boletim de março, confeccionado pela Secretaria do Tesouro Nacional, apurou-se que a tributação sobre bens e serviços sozinha correspondeu à 13,42% do PIB Nacional (2021, online). No mesmo relatório, constatou-se que maior parte da arrecadação de impostos incidentes sobre consumo ficou sob a guarda dos governos estaduais, correspondendo ao montante equivalente a 7,30% do PIB brasileiro. No âmbito estadual, a tributação sobre bens e serviços representou aproximadamente 90% da arrecadação tributária dos Estados, sendo o ICMS recolhido na proporção de 7,02% do Produto Interno Bruto.

Dados do CONFAZ, confirmam que o ICMS representou cerca de 85% da arrecadação de tributos pelos Estados no ano de 2020, seguido pelo IPVA, que representou cerca de apenas 8% da arrecadação fazendária estadual.

A partir das informações arrecadadas, fica clara a relevância do Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços para o cenário fiscal atual do Brasil, o qual é majoritariamente voltado para a tributação do consumo. Ainda mais marcante resta a importância do imposto para a economia dos entes federativos estaduais, que, em se tratando

de receita tributária, possui nos seus cofres valores arrecadados quase que exclusivamente com a cobrança do imposto.

No relatório de Estimativa de Carga Tributária (2021, online) concluiu-se que a carga tributária brasileira em 2020 atingiu cerca de 31,64% do PIB, média que vem sendo alcançada, pelo menos, durante a última década. É certo que em relação aos países componentes da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o Brasil possui uma carga tributária relativamente moderada. No entanto, em relação aos países emergentes, como os demais componentes do bloco econômico BRICS, o Brasil possui uma carga elevada, que, em 2013, sozinha, aumentou a média do bloco em quase 4 pontos percentuais.

Na América Latina, também se percebe que a carga tributária do país é maior do que a das demais nações, ficando mais próxima apenas da Argentina que, em 2017, alcançou uma carga correspondente a 32% do PIB. Em contrapartida, apesar de ter uma das cargas tributárias mais elevadas, o Brasil possui um Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) bem abaixo da média da OCDE. No âmbito da América Latina, países que possuem a metade da carga tributária do Brasil, têm o IDH semelhante ao tupiniquim.

Estudos indicam que quanto maior a carga tributária de um país (GOVERNO FEDERAL, 2020), maior a probabilidade de que haja sonegação, bem como aumenta a dificuldade do Fisco em detectar, localizar e punir os sonegadores. Soma-se a isso o fato de que fatores não econômicos são fortes contribuintes para o não adimplemento fiscal como, por exemplo, a falta de confiança na gestão, a complexidade do sistema tributário, tamanho do governo e o sentimento de justiça e moralidade fiscal.

Dentre os fatores, um dos mais relevantes é a complexidade do sistema tributário. A dificuldade atrelada às obrigações fiscais e acessórias pode tornar as operações tributárias confusas para o contribuinte e gerar inconsistências nos lançamentos fiscais, além de aumentar o sentimento de insegurança fiscal.

O Brasil é uma república composta por 26 Estados e o Distrito Federal, multifacetada, com realidades econômicas e culturais extremamente diversas. Tendo em vista que o ICMS é um imposto de competência estadual, a ser regulado individualmente por cada ente federativo, que estipularão, a sua maneira, sobre alíquotas, obrigações acessórias, descontos, benefícios fiscais e sistemas de arrecadação, é possível qualificá-lo como um tributo excessivamente complexo.

Há de se destacar que grande parte dos grandes devedores ou contribuintes operam nacionalmente e realizam diversas transações interestaduais, necessitando, em uma única negociação, consultar mais de uma legislação, proceder com o pagamento do imposto para mais de um Estado, verificar alíquotas e obrigações acessórias distintas, além de contornar a guerra fiscal causada pelo Imposto, a qual não cabe maiores esclarecimentos no presente trabalho.

No Brasil, estima-se que em 2018 o índice de sonegação geral foi de 23,1%, o que correspondeu a cerca de 7,7% do PIB (GOVERNO FEDERAL, 2019). Em relação ao ICMS, a taxa de sonegação foi de 27,1%, acima do índice geral, mas ainda menor do que os do IR, IPI e Contribuições previdenciárias. Entretanto, apesar do indicador de sonegação do Imposto sobre circulação de mercadorias ser inferior ao dos tributos acima indicados, a porcentagem de evasão fiscal em relação ao PIB foi a maior, correspondendo a um valor de cerca de 1,8% do Produto Interno Bruto daquele ano.

Sendo o tributo mais sonegado, em 2018 foram lavrados mais de 240 mil autos de infração de ICMS em todo o país, que, em conjunto, somaram mais de 94 bilhões em autuações fiscais (GOVERNO FEDERAL, 2019).

É preciso considerar que a sonegação fiscal é uma realidade em todo o mundo, não há sociedade em que não se detecte evasão fiscal, mesmo nos países mais desenvolvidos. Apesar do elevado índice de sonegação no Brasil, os estudos concluem que a evasão fiscal vem diminuindo ao longo dos anos e os contribuintes cumprindo cada vez mais as suas obrigações para com o Fisco, tendo o país alcançado, em 2018, o menor índice de sonegação empresarial da América Latina (GOVERNO FEDERAL, 2019).

Outrossim, vale ressaltar que a assertividade do Poder Público em alcançar os inadimplentes só aumenta ao longo do tempo, vez que as bases de dados estão cada vez mais integradas e consistentes, bem como a tecnologia tem aprimorado os meios de busca por irregularidades.

Também é verdade que o ordenamento jurídico brasileiro oferece à Fazenda Pública múltiplos meios de fiscalização e arrecadação de créditos tributários sonogados ou apenas inadimplidos, seja por meio do Direito Penal ou do Direito Civil como, por exemplo, a Execução Fiscal e os planos de combate e fiscalização de grandes devedores, como veremos a seguir.

2.2 AS PRERROGATIVAS DA FAZENDA PÚBLICA E A LEI DE EXECUÇÕES FISCAIS

Preconiza o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado que, em um conflito de interesses entre particulares e o Poder Público, predominará o interesse da coletividade em detrimento de uma única vontade. Assim, o referido preceito justifica a oferta de certos benefícios processuais e materiais à advocacia pública para garantir que possa atuar de forma eficiente em prol do interesse da República.

Tendo em vista que a Fazenda, no processo judicial e administrativo fiscal, desempenhará um papel de proteção de bens jurídicos essenciais à manutenção da democracia e do Estado Democrático de Direito como, por exemplo, a ordem tributária e o erário público, se faz necessário que a lei coloque à disposição do advogado instrumentos que lhe permitam representar de forma apropriada os interesses da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

É nessa esteira que a Constituição Federal, o Código de Processo Civil de 2015, o Código Tributário Nacional, a Lei de Execuções Fiscais e demais elementos do ordenamento jurídico pátrio, que dispõem sobre processo administrativo tributário e dívida ativa, concederam às Fazendas Públicas e ao crédito tributário diversas prerrogativas para atuar em prol do interesse fiscal.

Sabe-se que a administração pública age sob a égide do Princípio da Eficiência, previsto no art. 37, *caput*, da Constituição Federal. No entanto, devido ao volume de procedimentos e ações a se realizarem na custódia do Poder Público, há uma tendência de que o sistema tenha sua celeridade prejudicada. Soma-se isso ao fato de que, no caso de procedimentos com necessidade de instrução probatória, por muitas das vezes, é necessário que haja uma integração entre os órgãos da administração pública, a fim de reunir informações.

A situação relatada anteriormente não é diferente no caso dos advogados representantes dos entes federativos. Logo, tendo em vista esse cenário, se mostrou necessário oferecer à Fazenda maior prazo para que possa ter os seus interesses defendidos de maneira apropriada, sem que tenha prejuízos por impossibilidade de instruir o processo adequadamente.

Nessa esteira, o legislador no art. 183, *caput*, do CPC determinou que a Fazenda gozará de prazo em dobro para suas manifestações processuais, com exceção daqueles que lhes são próprios. Para a advocacia pública então a contagem será duplicada, de forma que apresentará contestação, recursos e manifestações com prazo privilegiado, a fim de ser capaz de suprir todas as necessidades processuais e materiais daquele caso.

Ainda se tratando de procedimento, o art. 39 da Lei de Execuções Fiscais determina que não serão cobradas quaisquer custas, emolumentos, preparo ou prévio depósito à Fazenda para que se prossiga no feito. O ônus do ente público somente se dará caso vencido, oportunidade em que terá que ressarcir a parte contrária.

O Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Privado possui diversas ramificações, gerando subprincípios e concedendo poderes à administração. Dentre os poderes da administração pública, encontra-se o Poder de Polícia, preconizado no art. 78 do CTN.

“Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à

tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

Em suma, o Poder de Polícia permite que a administração pública proceda com a restrição de direitos e bens individuais em detrimento do interesse coletivo, dentro dos limites impostos pela lei. É possível, através desse poder, que a administração fiscalize as atividades ou, até mesmo as contas, do contribuinte, bem como o submeta a sanções, multas e outras penalidades.

Com base no Poder de Polícia, possibilitou-se à Fazenda, no art. 142 do Código Tributário Nacional, quando do lançamento tributário, a aplicação da penalidade cabível, no caso de inadimplemento tributário ou no de descumprimento de obrigações para com o Fisco. Dentre as penalidades pertinentes, além da possível perda do registro especial do produtor de cigarros e do perdimento de bens descaminhados, por exemplo, encontra-se a imposição de multa administrativa, a ser paga pelo contribuinte na proporção da sua infração.

As multas poderão ser moratórias - aquelas incidentes em razão da simples demora no adimplemento da obrigação tributária -, de ofício, comuns ou qualificadas, - que serão aplicadas quando da ocorrência de omissões, simulações ou fraudes por parte do contribuinte - ou isoladas - que serão impostas em face do descumprimento de obrigações acessórias como, por exemplo, a imposição de escrituração das operações nos livros fiscais eletrônicos.

No caso do ICMS, fica a cargo dos Estados o estabelecimento dos patamares das multas que serão aplicadas. No entanto, para fins exemplificativos, será utilizada como referência a legislação relativa às multas aplicadas aos tributos federais.

No âmbito federal, é previsto que as multas moratórias serão aplicadas até o patamar de 20%, sob pena de violação ao princípio do não confisco, previsto no art. 150, IV, da CRFB/88, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores. Em contrapartida, as multas lançadas de ofício poderão alcançar até 150% do valor do tributo, nos casos de sonegação, fraude ou conluio, previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

A aplicação de penalidade constituída em pagamento de um valor em dinheiro é um forte instrumento para coibir a prática de atos de inadimplência de créditos tributários. No entanto, além da imposição de multas administrativas, a Fazenda também pode proceder com a apreensão de equipamentos, instituição de regime especial de fiscalização, submissão do contribuinte à exibição obrigatória de documentos, efetuação da representação fiscal para fins penais, dentre outros.

Os artigos 133 e ss. do Código de Processo Civil de 2015 preveem uma modalidade de intervenção de terceiros na demanda judicial. No caso de ações judiciais, de conhecimento ou execução, em que figurem no polo passivo pessoas jurídicas, é possível a instauração do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, que tramitará de forma apartada do processo principal, a fim de desmascarar o véu da personalidade e, se necessário, atingir os bens de seus sócios e administradores, para adimplir obrigações assumidas pelo CNPJ.

A Fazenda Pública alega ter certa dificuldade para alcançar os bens de alguns devedores, que se escondem atrás do véu da personalidade jurídica, objetivando de tornar mais difícil a persecução do seu patrimônio. Em regra, a instauração do incidente da desconsideração da personalidade jurídica tornaria essa investigação e arrecadação mais lentas e daria maiores oportunidades de os inadimplentes ocultarem os seus recursos.

No entanto, com a finalidade de prestigiar o interesse público defendido pela União, Estados e Municípios, o Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que, nos casos de liquidação da pessoa jurídica ou de verificação da ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é possível a atribuição de responsabilidade dos sócios através do mero redirecionamento da Execução Fiscal.

A jurisprudência pátria prevê a possibilidade de que a Fazenda requeira o redirecionamento da Execução Fiscal, a fim de incluir sócios e administradores no polo passivo da demanda executiva, de forma mais célere, sem a necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, desde que estejam elencados como corresponsáveis na Certidão de Dívida Ativa ou se constate as hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN.

A prerrogativa permite que o Fisco atinja com maior facilidade os bens e patrimônios dos sócios e administradores responsáveis pelas obrigações tributárias assumidas pela contribuinte pessoa física, evitando assim o prejuízo fazendário, inclusive em relação àqueles que objetivam burlar a fiscalização da Receita através da utilização de personalidade jurídica “fantasma” e ocultação de patrimônio.

A Lei de Execuções Fiscais também prevê que responderão pelos débitos provenientes da Dívida Ativa a totalidade dos bens, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, 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 aqueles que a lei declarar impenhoráveis.

Dessa forma, a Lei 6830/90 permite que todo o patrimônio do contribuinte seja alcançado pela Fazenda Pública, com o propósito de liquidar seu direito creditório perante o contribuinte da forma mais eficiente e plena, evitando ao máximo prejuízos aos cofres públicos.

Nessa mesma esteira, com a intenção de auxiliar na persecução dos bens dos contribuintes inadimplentes, a Lei 8.009/90, que dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família, prevê, em seu art. 3º, IV, que, excepcionalmente, será possível a penhora do bem no caso de execução de débitos de imposto predial ou territorial, taxas e contribuições referentes ao imóvel. Sendo assim, a lei coloca a Fazenda em vantagem em relação aos demais credores, possibilitando-a alcançar bens que a própria legislação trata como impenhoráveis.

No que tange à instrução probatória, conforme nos ensina o Direito Administrativo, os atos praticados pela administração pública gozam de presunção relativa de veracidade e legalidade, cabendo ao particular o ônus de comprovar a ilegalidade ou trazer aos autos documentos que rebatem os atos da Fazenda. Desta feita, resta claro que ainda que o ato fazendário possua algum vício, seja material ou formal, produzirá efeitos até a sua invalidação.

É o que também preconiza o art. 3º da Lei de Execuções Fiscais, no qual está previsto que a Dívida Ativa regularmente escrita goza de presunção relativa de certeza e liquidez. Com base na presunção, o art. 6º da mesma lei prevê que a inicial do executivo fiscal apenas indicará o Juiz a quem é dirigida, o pedido e o requerimento da citação, bem como deverá ser instruída somente com a Certidão de inscrição do débito em Dívida Ativa, a qual poderá se confundir com a própria inicial, não submetendo a Fazenda aos rigores do art. 319 e ss. do CPC.

A partir de uma leitura do art. 3º da LEF sob a luz do Princípio da Presunção de Legitimidade do ato administrativo, tem-se que o ônus probatório no executivo fiscal cabe apenas ao executado. Em princípio, o contribuinte é presumido inadimplente e descumpridor das obrigações tributárias, devendo ele trazer ao processo provas contundentes de que o crédito tributário não deveria ter sido constituído, não sendo necessário qualquer esforço da Fazenda para provar o contrário.

Cumprir destacar que este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INSTRUÇÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA.

1. Em razão da execução fiscal ser lastreada em certidão de dívida ativa, é ônus da parte executada afastar a presunção de certeza e liquidez do título executivo.

2. É possível a instrução de agravo de instrumento interposto contra decisão de acolhimento de exceção de pré-executividade com as peças que a Fazenda entender pertinentes à sua pretensão, não havendo falar em supressão de instância, na medida em que, tendo presunção de veracidade a CDA, não está obrigada a instruir a ação executiva com os outros documentos, ao tempo em que o meio de defesa apresentado pela executada não comporta dilação probatória.

3. A prescrição é matéria de ordem pública, de modo que não há proibição no ordenamento jurídico para que o tribunal de apelação analise documentos não apreciados pelo magistrado de primeiro grau.

4. Conhecimento do recurso obstado pela Súmula 282 do STF, quanto à tese de prescrição intercorrente.

5. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1816238/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2019, DJe 24/10/2019) (Grifo nosso)

A fraude à execução ocorre, em resumo, quando o devedor, com o fim de obstruir a persecução judicial de seus bens, aliena ou onera parte ou a totalidade do seu patrimônio. O art. 792 do Código de Processo Civil prevê as hipóteses de configuração do instituto no caso de execução entre particulares. Ainda, a Súmula 375 do STJ dispõe que para configuração da fraude à execução é necessário que seja comprovada a má-fé do terceiro adquirente ou do registro de penhora do bem alienado.

No caso do executivo fiscal, o art. 185 do Código Tributário Nacional ensina que a alienação ou oneração de bens ou rendas presumir-se-á fraudulenta se realizada por sujeito passivo em crédito tributário após a inscrição do débito em dívida ativa. Sendo assim, a Fazenda Pública não precisará fazer prova de que a alienação do bem ocorreu de forma a fraudar o executivo fiscal. Se trata de um caso excepcional de má-fé presumida, tendo o contribuinte que comprovar que a alienação ou oneração do patrimônio ocorreu em boa-fé.

Em especial, a Lei de Execuções e a Lei de Recuperação Judicial (Lei 11.101/05) trazem diversos mecanismos de proteção ao crédito tributário, de modo a proteger o direito creditório da Fazenda nos casos de instabilidade financeira do contribuinte, priorizando o adimplemento tributário em detrimento de outros e garantindo a proteção de interesse público em ver o devido tributo nos cofres públicos.

À exemplo, o art. 5º da LEF prevê que a competência para processar e julgar a Dívida Ativa exclui a de qualquer outro, inclusive do juízo de falências que, em regra, é competente para julgar todas as ações sobre bens, interesses e negócios do falido.

Ainda em relação ao procedimento falimentar, o art. 6º, II da Lei 11.101/05 dispõe que serão suspensas por 180 dias as execuções relativas aos bens do falido. No entanto, a regra de preservação dos bens supracitada não será aplicável às Execuções Fiscais, conforme §7º-B do mesmo dispositivo.

Em relação aos créditos tributários no juízo de falência e recuperação judicial, de acordo com o art. 29 da Lei 6830/90, não serão sujeitos ao concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento, assim como serão satisfeitos prioritariamente, logo após os débitos trabalhistas e aqueles gravados com ônus real, de acordo com a classificação estabelecida no art. 83 da LRJ.

O art. 31 da LEF ainda prevê que, nos processos de falência ou concurso de credores, não será autorizada judicialmente nenhuma alienação sem prova de quitação da Dívida Ativa ou concordância da Fazenda.

Além das prerrogativas já mencionadas, o ordenamento jurídico também oferece ao Fisco muitos outros instrumentos de persecução e arrecadação de valores tributários como, por exemplo, a instauração de processo administrativo e de programas de parcelamento. A Lei de Execuções Fiscais regula o mais relevante deles, uma ação única e exclusiva para cobrança de valores devidos à Fazenda, a Execução Fiscal.

2.3 EXECUÇÃO FISCAL: “O GARGALO DO JUDICIÁRIO”

Execução Fiscal é o procedimento especial, regulado na Lei 8.630/80, que a Administração Pública utiliza para cobrar judicialmente os créditos tributários inadimplidos e inscritos em Dívida Ativa no quinquênio anterior ao ajuizamento da ação. A inscrição em Dívida Ativa se configura como o registro dos créditos, provenientes de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, não adimplidos no prazo legal e é requisito essencial para o início do executivo fiscal.

A ação executiva é um dos instrumentos de maior relevância para o Fisco, no que tange à cobrança dos valores devidos pelos contribuintes que não cumpriram suas obrigações para com o erário público. Entretanto, é um meio de cobrança onde a Fazenda encontra alguns obstáculos e possui certa dificuldade em alcançar o patrimônio dos devedores, de forma célere, a fim de executar os bens e sanar as dívidas.

De acordo com o relatório “Justiça em Números 2020”, publicado pelo Conselho Nacional de Justiça (2021), as Execuções Fiscais são um dos principais fatores de obstrução do Poder Judiciário. Os dados demonstram que a Execução Fiscal é um procedimento moroso, que permanece tramitando por muitos anos e que demora a ter uma conclusão, vez que advém de uma tentativa de cobrança na esfera administrativa que não ocorreu de forma exitosa.

O relatório (CNJ, 2021) mostra que a taxa de congestionamento referente às Execuções Fiscais alcançou 87% em 2019. Tendo em vista que se trata de indicador que mede o percentual de casos que permaneceram pendentes de solução ao final do ano-base, em relação ao que tramitou (soma dos pendentes e dos baixados), tem-se que, de cada 100 casos, apenas 13 foram baixados naquele ano.

Nesse mesmo ano, a taxa de congestionamento bruta de todo o Poder Judiciário chegou a 68,5%, o menor índice da série histórica desde 2009. Contudo, o relatório (CNJ, 2021) mostra que, se desprezados os dados relativos às Execuções Fiscais, a taxa de congestionamento dos Tribunais brasileiros cairia cerca de 8,1 pontos percentuais.

Ainda, se considerados apenas os processos executivos, a taxa de congestionamento alcançaria o patamar de 82%. Em contrapartida, caso apenas as informações relativas aos processos de conhecimento fossem calculadas, o índice diminuiria para 58%.

Restringindo o âmbito de estudo apenas para a justiça estadual, se porventura fossem analisados somente os dados dos processos de conhecimento, a taxa de congestionamento alcançaria a marca de 63%. Enquanto, se considerados somente os processos de execução, o índice ficaria em 82%. Na Justiça Federal a discrepância é ainda maior, sendo a taxa referente às ações de conhecimento 40 pontos percentuais menor do que as das execuções (CNJ, 2021).

Outro indicador utilizado pelo CNJ (2021) para medir a efetividade do Poder Judiciário é o tempo de giro, o qual indica o tempo que os Tribunais ainda teriam acervo mesmo que não houvesse ingresso de novas demandas e fosse mantida a produtividade dos magistrados e dos

servidores. No caso das Execuções Fiscais, o tempo de giro é de 6 anos e 7 meses, ou seja, as serventias necessitariam desse tempo para encerrar todas as ações executivas fiscais.

Na contramão do que ocorre no procedimento executivo fiscal, se considerada a média de todo o Poder Judiciário, o tempo de giro seria de aproximadamente 2 anos e 2 meses. No mesmo sentido acontece na Justiça Estadual, onde o tempo de giro é de aproximadamente 2 anos e 5 meses, e na Justiça Federal, onde o tempo para findar todo o acervo seria de cerca de 2 anos.

Do mesmo modo, o levantamento aponta que as Execuções Fiscais, no âmbito da Justiça Estadual, levam cerca de 7 anos e 10 meses desde a distribuição até a baixa, enquanto as demais ações da Justiça Comum duram cerca de 5 anos e 11 meses no judiciário brasileiro, demonstrando uma morosidade das ações fiscais acima da média do judiciário. Também é relevante acrescentar que as Execuções Fiscais, no âmbito da Justiça Federal, são ainda mais lentas e demoram cerca de 10 anos até a baixa.

Além do mais, a partir dos dados fornecidos pelo relatório (CNJ, 2021), concluiu-se que as Execuções Fiscais representaram 70% do estoque de execuções nos Tribunais pátrios, bem como sozinhas corresponderam a 39% dos processos pendentes no Poder Judiciário no ano de 2019.

Ainda foi possível averiguar que a morosidade das Execuções Fiscais impacta com maior intensidade a Justiça Estadual, vez que 85% dos executivos fazendários tramitam na Justiça Comum. Em relação ao acervo, as Execuções Fiscais representam cerca de 43% do acervo total de 1º grau da Justiça Estadual e 48% do acervo da Justiça Federal.

Conforme esclarecido no estudo, a morosidade das Execuções Fiscais se dá, principalmente, vez que a Fazenda não consegue localizar o patrimônio do devedor, a fim de executar seus bens para sanar a dívida.

Soma-se a isso o fato de que o art. 40 da LEF preconiza que caso não sejam localizados bens penhoráveis do devedor, o juiz determinará a suspensão da execução fiscal pelo prazo máximo de um ano, e após decorrido este prazo, sem a localização do devedor ou bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos, mas sem baixa na distribuição. Assim, muitas Execuções ficam estagnadas no judiciário até a localização desses bens, que podem vir a ser alcançados somente depois de anos de busca.

A despeito de todas as dificuldades encontradas pela Fazenda Pública no ajuizamento e prosseguimento do executivo fiscal, seguindo a tendência do Poder Judiciário, fora averiguada uma redução de 3,3% no total de casos pendentes, bem como uma queda de 5,1% no número de novas ações. Também foi possível verificar um aumento no número de processos baixados de cerca de 28,2%, o que fez com que a taxa de congestionamento fosse reduzida em 2,9 pontos percentuais, em relação ao relatório anterior (CNJ, 2021)

Ademais, os dados demonstraram que as Execuções Fiscais veem se tornando um instrumento cada vez mais eficaz de arrecadação dos valores tributários. Em 2019, a Justiça arrecadou o total de cerca de 76,43 bilhões de reais com a atividade jurisdicional, sendo o maior valor da série histórica desde 2009, cobrindo cerca de 76% das despesas efetuadas. Destaca-se que a Justiça Federal é a maior responsável pela arrecadação de valores para o judiciário, sendo a maior parte proveniente da arrecadação de valores pelo Poder Público no executivo fiscal.

Cumprе ressaltar que a receita proveniente das Execuções Fiscais representou cerca de 62,7% dos valores recolhidos pela justiça naquele ano, sendo os feitos executivos que tramitaram na Justiça Comum os responsáveis por aproximadamente 20,7% do valor total.

Do montante arrecadado, em torno de 47,9 bilhões foram obtidos em decorrência das atividades relacionadas às Execuções Fiscais. No relatório (CNJ, 2021) foi possível averiguar que o acréscimo na receita do Poder Judiciário em 2019 ocorreu, predominantemente, em razão dos valores arrecadados nos procedimentos executivos fiscais, que aumentaram a arrecadação em 10 bilhões de um ano para o outro, em especial na Justiça Estadual.

Com isso conclui-se que, apesar de as Execuções Fiscais ainda se apresentarem como um instrumento de arrecadação mais moroso, os executivos fazendários vêm se mostrando mais eficiente a cada ano. Ainda que com algumas dificuldades, é possível verificar que cada vez mais a Fazenda Pública alcança os valores inadimplidos pela via executiva, como demonstram os números referentes aos valores arrecadados pelo Judiciário.

Não obstante todos os obstáculos para alcançar, principalmente, os devedores contumazes, o Fisco dispõe de instrumentos e prerrogativas múltiplas para arrecadar os valores que lhe são devidos. É importante destacar que, com a informatização das informações e dos processos judiciais, os procedimentos estão se tornando mais céleres e a evasão mais dificultada. Desta feita, percebe-se que há mecanismos suficientes, jurídicos e não jurídicos, na esfera cível, capazes de auxiliar a Fazenda no procedimento de localização e apenamento dos contribuintes inadimplentes.

CAPÍTULO 3 – OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E O ART. 2º, II DA LEI 8.137/90

3.1 APONTAMENTOS GERAIS SOBRE CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA

Conforme bem observado por José Paulo Baltazar Júnior (2017), os crimes contra a ordem tributária, resumidamente, estão localizados em dois diplomas legais. Os tipos penais especiais encontram-se previstos no Código Penal como os artigos 168-A e 337-A (apropriação indébita e sonegação de contribuições previdenciárias) e os comuns foram estabelecidos na Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária praticado por particulares nos dois primeiros artigos e os praticados por funcionários públicos no artigo 3º.

Via de regra, as infrações cometidas contra a ordem tributária importam em sanções na esfera administrativa fiscal, que consistem na aplicação de multas, restrições impostas pela Fazenda, imposição de regimes especiais de fiscalização e proibição de autorizações especiais.

No entanto, em razão de uma ofensividade especial, o legislador verificou a necessidade de criminalizar certas condutas, a fim de inibir e reprimir comportamentos que são capazes de gerar uma maior lesão ao bem jurídico. Sendo assim, com o objetivo de oferecer uma maior proteção ao erário público e à ordem tributária, foram criados tipos penais, os quais preveem penas privativas de liberdade, sem prejuízo da aplicação das sanções administrativas já previstas.

Conforme ensina Paulo Baltazar, o bem jurídico protegido pelos crimes contra a ordem tributária é a integridade do erário público, que se configura no “interesse do Estado na arrecadação de tributo para consecução de seus fins” (2017). Trata-se de um bem imaterial pertencente ao Estado e à sociedade, sendo um patrimônio macrossocial e coletivo, de suma importância para a manutenção da ordem constitucional estabelecida na CRFB/88.

A arrecadação tributária não é um fim em si mesmo, a despeito da má utilização de recursos públicos e da corrupção, o recolhimento de tributos é fundamental para que os objetivos constitucionais possam ser perseguidos de forma eficaz pela Administração Pública. A Constituição da República ainda prevê, em todo o seu texto, direitos que deverão ser garantidos aos cidadãos brasileiros, os quais são custeados pelo Governo, com o dinheiro arrecadado através da cobrança de tributos.

Desta feita, a integridade do erário público se destaca entre os bens jurídicos a serem tutelados pelo Direito Penal, uma vez que violada, fragiliza toda a ordem constitucional pátria e, conseqüentemente, gera insegurança em relação à proteção de outros bens jurídicos fundamentais, pois além dos direitos previstos no art. 6º da Constituição da República, o erário custeia também a segurança pública, a Administração e o próprio Poder Judiciário. Ademais, de acordo com Baltazar Júnior (2017), objetiva-se na Constituição a criação de uma ética fiscal, no sentido de que todos deverão contribuir para consecução dos objetivos constitucionais e para uma sociedade justa, solidária e igualitária.

Cumprido destacar que os crimes contra a ordem tributária também almejam proteger, de forma secundária, outros bens jurídicos, igualmente fundamentais para a manutenção da harmonia da ordem social estabelecida na CRFB/88 e consecução dos objetivos constitucionais, dentre eles, a integridade da Administração Pública, a fé pública, o trabalho e a livre concorrência.

A sujeição passiva nos crimes contra a ordem tributária será atribuída ao ente federativo competente para arrecadar o tributo, que terá o patrimônio efetivamente violado, e à sociedade, que será prejudicada, de forma indireta, com a lesão do erário.

Nesse sentido, poderão ser sujeitos passivos a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, sendo fixada a competência para julgar o crime a depender do ente federativo prejudicado pela conduta criminosa. Caso o crime seja cometido contra os cofres públicos da União, a Justiça Federal será competente para processar e julgar o feito e, nos demais casos, será competente a Justiça Estadual.

Quanto ao elemento objetivo dos tipos penais contra a ordem tributária, é necessário destacar que não há, na legislação penal brasileira, dispositivo que enquadre o mero inadimplemento como conduta criminosa. Para configuração dos delitos previstos no Código Penal e na Lei 8.137/90 é necessário que ocorra também fraude, omissão ou apropriação de valores devidos por outrem à Administração Pública.

Em regra, na hipótese em que os fatos geradores foram devidamente informados ao Fisco, as obrigações acessórias cumpridas e valores escriturados e declarados, de acordo com a legislação fiscal, não haveria de se configurar o delito tributário. Assim entende o Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMPROVADA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE REJEITADA. DESNECESSÁRIA SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL AFASTADA PELAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. VEDAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS NÃO INFORMADAS NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. CARACTERIZAÇÃO DO DELITO PREVISTO NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. CONSUBSTANCIADA FRAUDE E NÃO MERO INADIMPLEMENTO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. ART. 42 DA LEI Nº 9.430/93. INOCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO AO ART. 59 DO CP. DOSIMETRIA. IMPRESCINDIBILIDADE DE EXAME DO ARCABOUÇO PROBATÓRIO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. VEDAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SONEGAÇÃO DE VULTOSA QUANTIA. APLICAÇÃO DA CAUSA DE AUMENTO DO ART. 12, I, DA LEI Nº 8.137/90. POSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1- O Plenário do Supremo Tribunal Federal ao julgar o habeas corpus nº 81.611/DF, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence (DJU de 13/05/2005), firmou o entendimento, que posteriormente veio a ser seguido também nesta Corte, de que, nos crimes contra a ordem tributária, a constituição definitiva do crédito tributário e consequente reconhecimento de sua exigibilidade e valor devido configura uma condição objetiva de punibilidade, ou seja, se apresenta como um requisito cuja existência condiciona a punibilidade do injusto penal.

2- In casu, o crédito tributário no qual se baseou a ação penal já foi devidamente lançado pela autoridade fiscal, estando atualmente sendo executado pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio de Execução Fiscal nº 0005812-53.2006.4.2.5001 (Número antigo 2006.50.01.005812-4), razão pela qual integralmente preenchidos os requisitos para a propositura e prosseguimento da ação criminal.

3- Exige-se para a propositura da ação penal o lançamento definitivo do crédito tributário, condição que não pode ser confundida com a ausência de discussão sobre o débito fiscal.

4- A impugnação do débito na seara cível, embora possa ter consequências sobre o julgamento da lide penal, não obsta automaticamente a persecutio criminis, haja vista a independência da esfera cível e penal.

5- Na espécie, a suspensão da Ação Penal é medida de todo desnecessária, vez que a exceção de pré-executividade e demais recursos interpostos pelo recorrente foram rejeitados, tendo a Execução Fiscal prosseguido em seus ulteriores termos, sem o acolhimento da suposta nulidade alegada. A interposição de Recurso Especial, sem efeito suspensivo, não tem o condão de interromper o prosseguimento da ação executória, que inclusive encontra-se em fase avançada com a indisponibilidade dos bens do executado.

6- Reconhecida pelas instâncias ordinárias a regularidade do procedimento fiscal, alcançar conclusão diversa implicaria em inevitável revolvimento do arcabouço probatório, o que é vedado na via eleita, nos termos do que dispõe o enunciado 7 do Superior Tribunal de Justiça .

7- Esta Corte tem firme jurisprudência segundo a qual a incompatibilidade entre os rendimentos informados na declaração de ajuste anual e os valores movimentados no ano-calendário em conta bancária caracterizam presunção relativa de omissão de receita.

8- Consta dos autos, que o recorrido teria, no ano-calendário de 2000, realizado movimentação financeira da ordem de R\$3.000.000,00 (três milhões de reais), sendo que na declaração de ajuste anual apresentada constava um total de R\$28.223,12 (vinte e oito mil, duzentos e vinte e três reais e doze centavos) de rendimentos tributáveis.

9- Não identificados os valores creditados na conta bancária do contribuinte, há uma presunção legal, no sentido de que estes valores lhe pertencem, sujeitos, portanto, à incidência do IRPF.

10- A conduta de deixar de pagar tributo, por si só não constitui crime. Assim, se o contribuinte declara todos os fatos geradores à repartição fazendária, de acordo com a periodicidade exigida em lei, mas não paga o tributo, não comete crime, mas mero inadimplemento. O crime contra a ordem tributária pressupõe, além do inadimplemento, alguma forma de fraude, que na espécie, consubstanciou-se em omissão de receitas na declaração de renda firmada pelo agravante.

11-É assente que cabe ao aplicador da lei, em instância ordinária, fazer um cotejo fático e probatório a fim de analisar a adequada pena-base a ser aplicada ao réu, bem como a ocorrência ou não do fato típico. Incidência do enunciado nº 7 da Súmula desta Corte.

12. Resta motivada a majoração da pena, nos termos do art. 12, I da Lei 8.137/90., em razão do grave dano a coletividade, compreendido na sonegação de vultosa quantia aos cofres públicos. Precedentes. Incidência do enunciado 83 da Súmula deste Superior Tribunal de Justiça.

13. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1158834/ES, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 01/03/2013) (grifo nosso)

Os crimes contra a ordem tributária podem ser classificados como crimes materiais e formais. Os materiais estão previstos no art. 1º da Lei e se consumam quando o agente efetivamente suprime ou reduz tributo ou obrigação acessória, sendo necessária para configuração do tipo a ocorrência do resultado. No artigo 2º da mesma Lei estão previstos os crimes formais, os quais se consumem com a prática do verbo do tipo pelo agente, independentemente de resultado.

O art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90 prevê como ilícito tributário “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”.

Como se pode ver, no crime de apropriação indébita tributária basta que o contribuinte deixe de repassar o valor, descontado ou cobrado, ao Estado, não exigindo qualquer tipo de fraude, como no delito do art. 1º. A norma penal em questão prevê como crime deixar de recolher tributo em duas situações distintas: quando o valor for descontado ou cobrado de outrem, estando o agente na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

De acordo com Leandro Paulsen (2021), tributarista e penalista, trata-se de uma norma genérica, que não foi prescrita exclusivamente para um tributo. No entanto, também afirma que as hipóteses previstas em lei se aplicam somente no caso de substituição tributária. Apesar de José Paulo Baltazar Júnior, não estar totalmente alinhado ao entendimento do primeiro autor, não há qualquer divergência na concepção de que é possível a configuração do tipo penal nas hipóteses de falta de repasse de Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

Contudo, no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Paulsen (2021) e Baltazar Júnior (2017) concordam que o crime de apropriação indébita está estritamente relacionado à substituição tributária. O segundo autor ainda complementa que, mesmo nos casos de ocorrência de substituição, é difícil a ocorrência do crime, “pois o recolhimento do tributo dar-se-á diretamente para a Fazenda, não havendo desconto propriamente.” (BALTAZAR JR, 2017).

No que tange ao elemento subjetivo do tipo, para fins de enquadramento da conduta na norma penal, somente é exigido o dolo em não repassar o produto dos valores cobrados ou descontados à Fazenda. No caso do tipo do art. 2º, II da Lei, não é necessário qualquer fim especial de agir, nem mesmo o ânimo de apropriação.

Em 2019, com o julgamento do RHC 163.334, a leitura do crime de apropriação indébita tributária realizada pelos Tribunais Superiores inovou no judiciário brasileiro. Divergindo da concepção anterior da doutrina e jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que é possível a configuração do ilícito tributário, quando do não recolhimento de ICMS próprio, hipótese que ocorre fora dos casos de substituição tributária.

Além do mais, alterou a tipificação no que tange ao elemento subjetivo, exigindo que, nesses casos, seja verificado o componente especial a contumácia, sendo necessário que o agente seja qualificado como devedor contumaz, ainda que não exista uma definição legal do termo no ordenamento jurídico.

Os Ministros que votaram a favor da tese estabelecida no referido julgamento tentaram estabelecer um conceito de contumácia, para fins de enquadramento do comportamento no tipo penal. Entretanto, cumpre destacar que o Direito Penal é regido pelo princípio da legalidade, previsto constitucionalmente, não podendo haver tipificação de conduta sem que esteja prevista em lei.

Em resumo, a fundamentação para a alteração da interpretação da norma penal é a de que o bem jurídico em questão merece uma proteção especial por parte do Poder Judiciário e Legislativo, bem como que, por vezes, devedores contumazes, que são aqueles que contém diversos artifícios para ludibriar a Fazenda, não são responsabilizados penalmente por seus atos, pois a lei não abarca as situações de fato.

Certamente os crimes contra a ordem tributária são extremamente fundamentais para a manutenção da ordem tributária e consecução dos objetivos constitucionais. Todavia, deve-se tomar a precaução de não estender o alcance do Direito Penal a situações jurídicas além daquelas que lhe convém, devendo manter os limites restritos de seu alcance, especialmente no que tange à interpretação ampliativa de certos tipos penais.

3.2 A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL

De acordo com Guilherme Nucci, o Direito Penal é “o conjunto de normas jurídicas voltado à fixação dos limites do poder punitivo do Estado, instituindo infrações penais e as sanções correspondentes, bem como regras atinentes à sua aplicação.” (NUCCI, 2006).

Trata-se do ramo do Direito que cuida da proteção e tutela dos bens jurídicos mais relevantes do ordenamento, o qual deve ser a última opção do legislador para impor as regras de convivência em sociedade. Conforme bem observado pela doutrina, além da função de resguardo dos bens jurídicos, também impõe limites à atuação punitiva do Estado, de modo a proteger a liberdade individual.

O Direito Penal possui como finalidade ser a barreira final de proteção de um bem jurídico, devendo ser a última esfera do direito a alcançar uma situação jurídica. Também se fundamenta na premissa de que o aparelho estatal deve intervir minimamente, somente o necessário para assegurar os preceitos e controle da sociedade, não devendo atuar onde outras esferas do direito consigam intervir com maior eficácia.

Isto posto, tem-se que a norma penal somente deve atuar quando houver efetivamente lesão ou perigo de lesão a bens jurídicos fundamentais ao Estado. Ademais, somente devem ser abarcadas por esse ramo do Direito lesões verdadeiramente graves e que possam causar prejuízos relevantes ao objeto tutelado.

Cuida destacar que bem jurídico é um elemento eleito pelo ordenamento jurídico como um bem indispensável à vida em sociedade, que merece um cuidado especial e, por esse motivo, deve ser tutelado pelo Direito. Os mais relevantes e preciosos, requerem ainda mais atenção e, por isso, sob a ótica da intervenção mínima, são postos sob a guarda do Direito Penal.

Sendo assim, percebe-se que para configuração de um ato típico, ilícito e culpável é necessário que exista efetivamente a lesão ou o perigo de lesão a um bem jurídico, que se encontre sob a guarda do Direito Penal, e que, na hipótese desse bem se manter preservado, deve-se avaliar a necessidade de movimentação da máquina estatal.

Como todo ramo do Direito, o Direito Penal também é regido por princípios constitucionais e legais, que podem estar explícitos ou implícitos na norma. Contudo, dentre os princípios que regulam a aplicação da norma penal, o que importa ao presente capítulo é o da intervenção mínima, que comporta em si os princípios da subsidiariedade, da fragmentariedade e da ofensividade.

Em suma, a intervenção mínima predispõe que o braço punitivo do Estado não deve intervir na vida privada, além do que for necessário para manutenção da ordem constitucional ou social. É um princípio que objetiva a proteção da liberdade individual e alheia, de forma a evitar, em conjunto com o princípio da legalidade, abusos e discricionariedades da Administração Pública.

Consequência do anterior, a subsidiariedade prevê que a lei penal deve ser a última opção (*ultima ratio*) do legislador e do aplicador do direito. Deve-se ter em vista que outras esferas do ordenamento jurídico são capazes de resolver os confrontos da sociedade sem as consequências e sanções trazidas pelo Direito Penal. Logo, somente quando não houver outro modo de solução da lide é que a lei penal deve incidir sobre a situação.

Inclusive, é necessário se ater que a vulgarização da lei penal, com a criação de leis incriminadoras em demasia como regras solucionadoras de qualquer conflito, pode incitar a ineficácia da norma criminal. De acordo com Luiz Luisi (2003), o Estado deve evitar criar normas insignificantes, a fim de preservar a efetiva e eficaz aplicação do Direito por órgãos responsáveis pela guarda da ordem pública e o cumprimento pelos destinatários da norma.

É interessante também destacar os ensinamentos de Anabela Miranda Rodrigues:

na verdade, na mais recente definição de bem jurídico, independentemente da diversidade de formulações, o ponto de partida é o de que o bem jurídico possui natureza social e o de que o direito penal só deve intervir para prevenir danos sociais e não para salvaguardar concepções ideológicas ou morais ou realizar finalidades transcendentais (RODRIGUES, 2001)

Destarte, o Direito Penal somente deveria intervir para proteger bens jurídicos efetivamente relevantes como, por exemplo, o erário público, e não para salvaguardar concepções políticas, éticas ou morais ou finalidades transcendentais relativas à evasão fiscal como um mal consequente da política fiscal do Brasil.

Já o princípio da fragmentariedade preceitua que nem todas as ofensas ao bem jurídico devem ser sancionadas pelo Direito Penal, que consiste apenas em parcela do ordenamento jurídico. Nessa esteira, a norma penal deve se preocupar apenas com as condutas mais graves, as quais são capazes de causar verdadeira insegurança à vida em sociedade, à liberdade e à segurança pública.

Finalmente, o princípio da ofensividade preconiza que somente deveriam existir normas penais incriminadoras para punir condutas efetivamente lesivas ou que colocam em risco o bem jurídico tutelado. O cerne desse princípio é que as normas penais não deveriam alcançar situações inofensivas ao ordenamento e não possuem o propósito de lesar qualquer elemento essencial da ordem jurídica.

Um dos objetivos da norma criminal consiste em, através do poder de intervenção do Estado, somente nas hipóteses anteriormente previstas pela lei, proteger bens jurídicos qualificados como fundamentais pela Constituição. A intervenção do Estado de que trata o Direito Penal se constitui na persecução criminal e na aplicação de penas ou medidas de segurança aos infratores.

O *caput* do art. 59 do Código Penal prevê que a pena possui as funções repressiva e preventiva, as quais resumem-se em reprimir a prática de ilícitos penais, impondo aos

indivíduos as sanções devidas e prescritas em lei, e no objetivo de prevenir o cometimento de infrações, a partir da ameaça imposta pela sanção.

A Lei 7.210/84, que regula a Execução Penal, ainda preceitua que a pena terá a função ressocializadora, fundamentada no objetivo de reabilitar o indivíduo que excedeu as determinações legais, a fim de que possa retornar ao grupo social com o entendimento acerca da gravidade dos seus atos e o aprendizado de que o respeito às normas penais é fundamental para a convivência em sociedade.

Obstante as problemáticas observadas na aplicação do Direito Penal no judiciário brasileiro, a lei e a doutrina reconhecem que a pena possui as funções preventiva, retributiva ou repressiva e ressocializadora. Isto posto, ao redigir as normas penais e prever as sanções correspondentes, o legislador tem o dever de se submeter às finalidades atribuídas à pena e ao Direito Penal, bem como cabe aos juristas o papel de salvaguardar a interpretação da norma de acordo com os princípios constitucionais.

Sem embargo, observa-se a expansão das finalidades da pena e do Direito Penal para além daquelas que lhes foram originalmente impostas. Por muitas vezes, são atribuídas à pena objetivos que não lhe cabem e não se encontram previstos na ordem constitucional. Esse posicionamento do Poder Judiciário e Legislativo ultrapassa os princípios que regem o Direito, criando um ambiente de insegurança jurídica e trazendo ao âmbito de alcance da norma penal situações que originalmente não lhe competem.

Cuida ao presente trabalho tratar do crime de apropriação indébita e dos crimes contra a ordem tributária. No entanto, a fim de demonstrar como o tratamento oferecido a esses crimes demonstram um caráter extrapenal dos ilícitos fiscais, espelharemos o modo como a legislação trata outros grupos de delitos penais, que buscam tutelar bens jurídicos semelhantes e do mesmo patamar de importância da integridade do erário público.

3.2.1 Princípio da proporcionalidade e as penas

Em um primeiro momento, cabe destacar o próprio legislador, ao redigir os tipos penais, oferece aos bens jurídicos a proteção razoável, de acordo com a sua relevância e com a gravidade da conduta lesiva. Esse zelo se traduz na intensidade da sanção prevista no caso de descumprimento da norma penal.

Sendo assim, a sanção correlata ao tipo penal deverá ser prevista sob a ótica do princípio da proporcionalidade, devendo o cálculo ser realizado a partir da premissa de que quanto mais grave a conduta e mais precioso o bem jurídico, mais rigorosa será a pena aplicada àquele que infringir a norma.

O princípio da proporcionalidade preconiza que deve haver uma coerência entre o delito praticado e a sanção a ele imposta. Nesse sentido, o legislador não deve prescrever a extrema liberdade a um crime de natureza grave ou a rigorosa punição a uma infração que cause uma lesão mais branda.

Trata-se de princípio implícito no art. 5º, inciso XLVI, da Constituição Federal, o qual dispõe que a lei regulará a individualização da pena e adotará, de acordo com a proporcionalidade, dentre outras, as seguintes penas: a) privação ou restrição da liberdade; b) perda de bens; c) multa; d) prestação social alternativa; e) suspensão ou interdição de direitos.

Portanto, tendo em vista a extrema relevância dos bens jurídicos tutelados pelos crimes contra a ordem tributária, o legislador deveria ter-lhe conferido penas rigorosas, na medida da sua importância. Entretanto, se comparadas com as penas atribuídas aos crimes contra a fé pública, a Administração Pública e o sistema financeiro nacional, as penas das infrações tributárias podem ser consideradas levemente mais brandas.

À exemplo, o crime de moeda falsa, previsto no art. 289 do Código Penal, é punido com pena de reclusão de três a doze anos e multa. Em contrapartida, o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 possui como sanção a pena de reclusão de dois a cinco anos e multa.

Na mesma esteira, a Lei 7492/86, que define os crimes contra o sistema nacional, prevê sanções penais de reclusão de, no máximo, três a doze anos e multa (art. 4º) e, no mínimo, um a quatro anos e multa. Por outro lado, o crime de apropriação indébita tributária será apenado com pena de detenção de seis meses a dois anos e multa.

Não obstante se tratem grupos de tipos penais que protegem bens jurídicos similarmemente relevantes e que tratam de condutas extremamente lesivas aos objetivos constitucionais, de forma clara, vê-se que lhes são atribuídos tratamentos diferenciados.

Como será esclarecido mais a frente, aos infratores dos crimes contra a ordem tributária é oferecido tratamento mais brando do que aos demais, restando cada vez mais claro o caráter extrapenal da norma, o que, de fato, extrapola os princípios que regem o Direito Penal e as finalidades da pena.

3.2.2 Princípio da insignificância

Conforme dita o princípio da intervenção mínima, somente os bens jurídicos mais caros à sociedade devem ser guardados sob a tutela norma penal. Nesse sentido, são abarcados pelo Direito Penal os direitos mais preciosos e necessários para a manutenção da convivência social em harmonia, dentre eles, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, a integridade da fé e da Administração Pública.

Sabe-se que os crimes contra a ordem tributária têm a finalidade de resguardar a integridade do erário público, bem jurídico pertencente à sociedade e de suma importância para

a consecução dos objetivos constitucionais. No entanto, conforme esclarecido anteriormente, não é o único bem jurídico imaterial e coletivo que merece estar sob a proteção da lei penal.

Por exemplo, os crimes contra a fé pública objetivam salvaguardar “a confiança estabelecida pela sociedade em certos símbolos ou signos, que, com o decurso do tempo, ganham determinada significação, muitas das vezes impostas pelo Estado” (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988), os crimes contra a Administração Pública visam a proteção do regular funcionamento da Administração e os crimes contra o sistema financeiro nacional visam a proteção do sistema, que é conceituado pela Constituição como “estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem” (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988).

Isto posto, é possível verificar que todos são crimes que buscam resguardar bens jurídicos que influenciam fortemente no funcionamento dos entes federativos e na persecução e realização dos objetivos previstos no art. 3º da CRFB/88. São todos bens pertencentes à União, Estados e Municípios, bem como à sociedade, ainda que de forma indireta, da mesma maneira que é a integridade ao erário público, patrimônio tutelado pelos crimes dispostos na Lei 8.137/90.

Ainda que tendo premissas semelhantes e criados para preservar bens jurídicos de máxima relevância, a jurisprudência pátria tem conferido abordagens díspares em relação aos demais delitos e aos crimes contra a ordem tributária.

O princípio da insignificância se classifica como uma das hipóteses de exclusão de ilicitude de uma conduta. O comportamento em que incide essa hipótese de exclusão da ilicitude é um crime de bagatela, que não merece atenção da máquina pública, em razão da sua insignificância. Desta feita, vez que no ordenamento jurídico brasileiro crime é definido como ato típico, ilícito e culpável, necessitando da presença dos três elementos, de forma cumulativa, para a configuração da infração penal, a ação se torna impunível.

A insignificância, na mesma esteira da intervenção mínima, da fragmentariedade e da ofensividade, preceitua que a norma penal não deverá incidir em condutas irrelevantes, que não causem efetiva lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico penal. Também prevê que as sanções penais não podem alcançar comportamentos, ainda que prescritos na norma penal, que não possuem a capacidade de causar efetivo dano ao patrimônio protegido pelo Direito.

Um exemplo comum da aplicação do princípio da insignificância é o caso do furto simples. Os Tribunais Superiores entendem que na hipótese de ocorrência de furto, nos moldes do *caput* do art. 155 do Código Penal, poderá ser aplicado o princípio da insignificância quando o valor do objeto subtraído for inferior a 10% do salário-mínimo vigente à época do crime. Tendo em vista o ínfimo prejuízo causado, entende-se por excluir a punibilidade em relação à conduta.

Cumprido destacar que, para a aplicação do princípio da insignificância, o STF impôs alguns requisitos a serem observados pelos magistrados, quais sejam: a) conduta minimamente ofensiva; b) ausência de periculosidade social da ação; c) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e d) lesão jurídica inexpressiva.

De acordo com Nucci (2006), a doutrina também reconhece três regras essenciais a serem observadas para o reconhecimento do princípio da insignificância. Primeiramente, deve-se analisar o valor do bem jurídico em termos concretos. Significa que o elemento deve ser irrelevante sob todos os pontos de vista a serem considerados, seja da sociedade, da vítima ou do agressor. Sendo assim, se em algum dos aspectos o bem se mostrar relevante, o princípio da insignificância não poderá incidir no caso.

Em um segundo momento, é necessário averiguar o valor do bem jurídico dentro do contexto da conduta criminosa, ou seja, ainda que o bem individualizado possua um valor insignificante, em um contexto de reiteração delitativa ou em que o sujeito ativo seja reincidente, por exemplo, não deve ser aplicada a excludente de tipicidade.

A terceira e última perspectiva a se avaliar é a do valor imaterial do bem jurídico violado, especialmente para a sociedade. Em seu Manual de Direito Penal, Nucci (2018) dá o exemplo do policial que recebe apenas dez reais de propina. Apesar de ser um valor monetário ínfimo, a moralidade administrativa, que é um bem extremamente precioso dentro de um Estado Democrático de Direito, está sendo genuinamente violada, por isso, é impossível a incidência da insignificância.

Quanto à aplicação do princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, a jurisprudência pátria entende ser possível a incidência da excludente de ilicitude, ainda que se trate de tipos penais que tutelam, além dos valores monetários inadimplidos, a integridade do erário público e a consecução dos objetivos constitucionais.

Como requisito extraordinário da aplicação da insignificância nos crimes contra a ordem tributária, o STJ, na revisão do Tema Repetitivo 157 estabeleceu que

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.

Nesse sentido, tem-se o julgado:

PENAL. PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ESTELIONATO MAJORADO PRIVILEGIADO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. FUNDAMENTOS NÃO IMPUGNADOS NAS RAZÕES DO RECURSO ESPECIAL. SÚMULA 283/STF. CRIME PRATICADO CONTRA ENTIDADE DE DIREITO PÚBLICO OU INSTITUTO DE ECONOMIA POPULAR, ASSISTÊNCIA SOCIAL OU BENEFICÊNCIA. PROGRAMA FARMÁCIA POPULAR. IMPOSSIBILIDADE. INOVAÇÃO RECURSAL. NÃO CABIMENTO. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. É firme a jurisprudência desta Corte Superior no sentido de que a subsistência de fundamentos inatacados, aptos a manter a conclusão do acórdão impugnado, conduzem ao não conhecimento do recurso, ante a incidência da Súmula n. 283/STF. Precedentes.

2. Na espécie, extrai-se do acórdão recorrido que o Tribunal a quo fundamentou a inaplicabilidade do princípio da insignificância à hipótese dos autos, apesar de reduzidos os valores envolvidos na prática delitiva, sob o argumento de que, no delito previsto no art. 171, § 3º, do Código Penal (estelionato praticado contra

entidade de direito público ou instituto de economia popular, assistência social ou beneficência), o bem jurídico tutelado transcende a natureza patrimonial, ofendendo não apenas o patrimônio público, mas também a moral administrativa e a fé pública, sendo altamente reprovável (e-STJ fl. 1503), fundamento não rebatido pelo recorrente nas razões do recurso especial (e-STJ fls. 1513/1521).

3. Ademais, ainda que superado o mencionado entrave, a pretensão recursal não prosperaria, porquanto este Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado no sentido de que, no delito tipificado no art. 171, § 3º, do Código Penal, não se aplica o princípio da insignificância para o trancamento da ação penal, independentemente dos valores obtidos indevidamente pelo agente, "uma vez que a conduta ofende o patrimônio público, a moral administrativa e a fé pública, bem como é altamente reprovável" (RHC n. 61.931/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Quinta Turma, DJe 15/2/2016).

4. No tocante à pretensão de extensão aos crimes de estelionato contra entidades de direito público do entendimento adotado em relação aos delitos contra a ordem tributária, quanto à incidência do princípio da insignificância nas hipóteses em que o débito tributário não exceda o valor de R\$ 20.000,00, registro que se trata de indevida inovação recursal, em sede de agravo regimental, motivo pelo qual não é possível seu exame. Precedentes.

5. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1919594/PR, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 06/04/2021, DJe 13/04/2021)(g rifo nosso)

Em contrapartida, em relação aos crimes contra a Administração Pública, o STJ entende que, mesmo que o valor monetário do prejuízo seja irrelevante, não poderá ser aplicado o princípio da insignificância, vez que há uma violação à moralidade administrativa, que não é suscetível de valoração econômica. Cumpre destacar, que o referido entendimento é há muito consolidado no Superior Tribunal de Justiça e encontra-se estabilizado na Súmula 599.

Na mesma direção é a concepção acerca da incidência do princípio nos crimes contra a fé pública e contra o sistema financeiro. Apesar de não estar sumulado, é entendido pelas Cortes Superiores que a insignificância não alcança esse tipo penal, sob a fundamentação de que os ilícitos penais não afetam apenas o patrimônio econômico, mas também bens jurídicos imateriais extremamente caros à República.

PENAL E PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. 1. CRIME CONTRA A FÉ PÚBLICA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. POSSIBILIDADE NO CASO CONCRETO. 2. ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA. 3. PARTICULARIDADES DO CASO NÃO ATRAEM A INCIDÊNCIA DO DIREITO PENAL. SANÇÕES TRABALHISTAS SUFICIENTES PARA REPROVAÇÃO DO FATO. PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA. 4. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. **A respeito da aplicação do princípio da insignificância, observo que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem como do Supremo Tribunal Federal, é assente no sentido da impossibilidade de aplicação do mencionado princípio aos crimes contra a fé pública.** De fato, "segundo reiterada jurisprudência desta Corte, não se aplica o princípio da insignificância aos crimes contra a fé pública". (RHC n. 65.530/MS, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, Quinta Turma, julgado em 21/6/2016, DJe 29/6/2016)

2. Entretanto, no caso dos autos, verifico que a conduta atribuída à recorrente (apresentar atestado adulterado mediante rasura e acréscimo do numeral '3' no campo referente aos dias e afastamento do trabalho, onde antes só havia um traço) possui particularidades que não podem passar despercebidas. Não há dúvidas sobre a gravidade de se utilizar atestado médico adulterado para justificar as ausências no trabalho, razão pela qual se trata de tipo penal.

Nada obstante, observa-se que o dolo da recorrente, revela, de plano, "a mínima ofensividade da conduta do agente, a nenhuma periculosidade social da ação, o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica provocada", a demonstrar a atipicidade material da conduta.

3. Dessarte, sem o objetivo de refutar o entendimento sedimentado no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal sobre a impossibilidade de aplicação do princípio da insignificância aos crimes contra a fé pública, entendo que as particularidades do caso concreto não atraem a incidência do direito penal, pois, na espécie, as sanções previstas na lei trabalhista são suficientes para reprovação do fato (princípio da intervenção mínima).

4. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 1563049/BA, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 20/02/2020, DJe 28/02/2020) (grifo nosso)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIMES CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL. FINANCIAMENTO FRAUDULENTO. ART. 19 DA LEI N. 7.492/86. 1) PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. 2) DESCLASSIFICAÇÃO PARA O DELITO DO ART. 171 DO CÓDIGO PENAL CP. DESCABIDO PARA FINANCIAMENTO INCONTROVERSO. 3) AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. "Firmou-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que inaplicável o princípio da insignificância aos crimes contra o sistema financeiro, tendo em vista a necessidade de maior proteção à sua estabilidade e higidez (AgRg no AREsp 975.414/TO, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, DJe 30/05/2017). Precedentes" (REsp 1580638/RS, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 22/8/2017, DJe 31/8/2017).

2. "Em outras palavras, se a fraude é praticada para a obtenção de qualquer tipo de empréstimo, a conduta caracteriza o delito de estelionato; todavia, se a fraude é destinada ao específico objetivo de obtenção de financiamento se está diante do crime contra o sistema financeiro nacional. Precedentes" (AgRg no CC 151.973/MG, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 8/8/2018, DJe 15/8/2018).

2.1. No caso concreto, sendo incontroverso que houve obtenção de financiamento para aquisição de veículo, descabida a desclassificação para o delito do art. 171 do CP.

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 1717393/MS, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 04/05/2021, DJe 07/05/2021) (grifo nosso)

Verificando a discrepância no tratamento dos bens jurídicos, ergue-se o questionamento acerca da finalidade dos crimes contra a ordem tributária dentro da política criminal fiscal do Brasil. Tendo em vista que são tipos penais que protegem bens jurídicos tão insuscetíveis de valoração quanto à moralidade administrativa, em conformidade com o princípio da proporcionalidade, deveriam ser tratados de forma razoavelmente semelhantes.

Mais uma vez, resta esclarecido que há certa função extrapenal na norma que dispõe sobre os delitos tributários. Ainda que de forma velada, depreende-se, a partir dos exemplos citados, que o Direito Penal Tributário acaba por ultrapassar a finalidade de resguardar a integridade do erário, adquirindo uma função mais arrecadatória, tendo a pena o objetivo de coibir o contribuinte ao pagamento de tributos.

3.2.3 Arrependimento posterior

No art. 16 do Código Penal é previsto um benefício de redução da pena condicionado a um comportamento específico. Trata-se do instituto do arrependimento posterior, que dispõe que, caso o agente restitua o bem ou, se possível, repare o dano causado pela conduta criminosa, a pena será reduzida de um a dois terços, de acordo com o patamar de restauração do *status quo*.

Cumprido destacar que a reparação ou restituição do bem de que trata o dispositivo supramencionado somente gerará efeitos na pena se realizado em crimes sem violência ou grave ameaça, de forma voluntária pelo agente, até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Aos crimes tributários é dado tratamento diferenciado quando da restituição da coisa, *in casu* do dinheiro público. Nos casos dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal aplica-se o previsto no art. 9º da Lei 10.684/03, que dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social.

No caput do dispositivo da Lei de parcelamento é previsto que a pretensão punitiva do Estado restará suspensa enquanto a pessoa jurídica relacionada com os agentes do crime estiver incluída em regime de parcelamento de créditos fazendários. O aludido artigo também dispõe, em seu §2º, que será extinta a punibilidade do crime relativo ao débito pago integralmente.

Em outras palavras, a restituição do bem ou reparação do dano, nos crimes tributários, incluindo-se aqueles cometidos com fraude ou omissão em desfavor do Fisco, que se configura no pagamento do valor devido à Fazenda, importa na extinção da punibilidade do crime e não apenas na redução da sanção aplicada, conforme previsto no art. 16 do CP.

É de suma importância ressaltar ainda que, conforme esclarecido, no caso do arrendimento posterior, a restituição da coisa somente reduzirá a pena, se efetuada até o recebimento da denúncia ou da queixa. Em contrapartida, no caso do art. 9º, §2º da Lei 10.684/03, entende-se doutrinária e jurisprudencialmente que o pagamento integral do débito, a fim de extinguir a punibilidade penal, poderá ser realizado a qualquer tempo.

PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. AGRAVO DESPROVIDO.

1. Conforme entendimento pacífico nesta Corte, o pagamento integral do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade quanto aos crimes contra a ordem tributária.

2. Na hipótese dos autos, o TRF3 asseverou que os débitos tributários que ensejaram o processo criminal foram integralmente quitados. Por isso, de rigor o reconhecimento da extinção da pretensão punitiva.

3. Agravo regimental desprovido. (AgRg no AREsp 1772918/SP, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 03/08/2021, DJe 10/08/2021) (grifo nosso)

As funções do Direito Penal e da pena parecem estar se expandindo para se tornar um instrumento arrecadatório fazendário e de coibição da conduta inadimplente. A criação de tipos penais que, a princípio, visam proteger o erário público, designam-se não mais a zelar pela integridade da ordem tributária, mas pela mera arrecadação de valores públicos.

Para proteção da ordem constitucional tributária não é necessário somente que o Direito Penal Tributário abarque novas situações jurídicas ou amplie seu alcance perante as já existentes. É forçoso que assuma o objetivo que lhe foi atribuído pelo Poder Constituinte de proteção também dos bens imateriais e inestimáveis ao Estado brasileiro.

3.3 O PACTO DE SÃO JOSÉ DA COSTA RICA E AS SÚMULAS 70 E 323 DO STF

O Supremo Tribunal Federal, ao estabelecer a tese no RHC 163.334, não procedeu com a criminalização do mero inadimplemento tributário, mas, ainda assim, inovou no campo do Direito Penal Tributário ao enquadrar no tipo penal do art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90 a conduta de não recolhimento do ICMS próprio, devidamente escriturado e declarado.

Tendo em vista a inovação penal, muitas discussões foram levantadas em relação ao entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores. Dentre as discussões, ressurgiu o debate acerca da possibilidade de o enquadramento do crime tributário assentado na decisão estar em desacordo com a vedação da prisão por dívida, prevista na Constituição Federal.

Em 06 de novembro de 1992 foi publicado o Decreto-Lei 678, que internalizou as disposições legais previstas na Convenção Americana de Direitos Humanos, também conhecida como Pacto de São José da Costa Rica. O Tratado Internacional dispõe em seu art. 7.7, que trata do Direito à Liberdade Pessoal, que ninguém deve ser detido por dívida, excepcionando-se os casos de obrigação alimentar.

É válido ressaltar que o artigo traz uma disposição bastante genérica, deixando de dispor de previsões mais específicas sobre a natureza da detenção, penal ou civil, ou da dívida, até mesmo deixando de descrever quaisquer restrições à imposição da vedação.

Tendo em vista que a Convenção foi internalizada antes da Emenda Constitucional nº 45/2004, entende-se, majoritariamente, que possui no ordenamento jurídico pátrio *status* de

norma suprallegal, ou seja, hierarquicamente, encontra-se abaixo da Constituição Federal, mas acima das leis, sejam elas complementares ou ordinárias.

Em nível constitucional, há na ordem legal pátria a vedação do art. 5º, inciso LXVII, da CRFB/88, que proíbe a existência da prisão civil por dívida, com exceção da do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel. Convém evidenciar que norma constitucional, de modo a complementar a lei convencional, é mais específica, tratando apenas da vedação da prisão civil por dívida, de modo a nada falar da detenção no âmbito penal.

No entanto, ainda que a ordem constitucional excepcionasse a vedação da prisão civil do depositário infiel, permitindo a detenção nos casos previstos em lei, em 2009, o STF editou a Súmula Vinculante nº 25, que tornou ilícita a prisão civil do depositário infiel, a despeito de estar prevista permissão constitucional.

De acordo com o Supremo, a Convenção não revogou o dispositivo constitucional, vez que sequer teria força para tal, mas, diante do efeito paralisante do tratado em relação a matéria infraconstitucional, onde seriam previstas as hipóteses de detenção do depositário infiel, a parte final do dispositivo constitucional deixou de ter aplicabilidade.

Desta feita, nota-se a força do dispositivo convencional no ordenamento jurídico brasileiro. Inclusive, vez que trata de disposição mais genérica, não abordando a natureza da detenção, é possível a sua aplicação em face da legislação penal pátria e da jurisprudência correlacionada.

Ainda que o Supremo não tenha entendido pela criminalização do mero inadimplemento, consolidou o enquadramento de uma conduta antes não considerada crime, onde não há fraude, omissão ou sequer apropriação de valores de terceiros em desfavor do Fisco. Diferentemente do entendimento preexistente, o elemento configurador do ilícito penal é o subjetivo.

Isto posto, pode-se perceber que se trata de uma tipificação nova do crime de apropriação indébita tributária que, com toda a vênia, abre precedente para leituras mais extensivas do dispositivo penal no caso concreto, que podem, inclusive, ensejar violação à norma convencional.

Além do mais, em âmbito jurisprudencial, o STF editou as Súmulas 70 e 323, que preceituam a inadmissibilidade da apreensão de mercadorias e da interdição de estabelecimento como meio de coerção para o pagamento de tributos. As referidas Súmulas foram promulgadas com o objetivo de que os contribuintes não sejam restringidos do direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos e do pagamento de tributos.

Com a devida deferência, parece incoerente que o mesmo ordenamento jurídico que prevê como ilícita a apreensão de mercadorias e interdição de estabelecimento como meio de coerção para pagamento de tributos permita um Direito Penal Tributário voltado para a finalidade de resguardo do recolhimento de valores tributários, em detrimento da proteção da integridade do erário público e da ordem constitucional tributária.

A despeito dos autores Paulo José Baltazar Júnior, Guilherme Nucci e Leandro Paulsen, todos penalistas e o último também autor de obras de Direito Tributário, não terem se manifestado sobre o tema, bem como de não haver literatura relevante dos demais escritores a respeito, foram utilizados conceitos elementares do Direito Penal e do Direito Tributário para alcançar as conclusões expostas no presente trabalho.

A fim de fundamentar os argumentos desenvolvidos, também foram analisados dados, estudos e relatórios, inclusive, publicados por órgãos da Administração e empregados pelo próprio Supremo no acórdão proferido no RHC 163.334. Cabe destacar que a jurisprudência e legislação pátrias forneceram um grande alicerce para confecção da hipótese abordada na monografia.

A decisão do STF reforça o posicionamento legislativo e jurisprudencial adotado até então de que os crimes tributários, na prática, possuem finalidade arrecadatória, não originária dos tipos penais e das penas. Também é possível concluir que o enquadramento ao tipo penal do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, atribuído pelo Supremo, venha a inaugurar uma tendência do judiciário a flexibilizações das normas penais, especialmente às tangentes aos crimes contra a ordem tributária, com destino a criminalização de comportamentos de insolvência propensos a colidir com a vedação do art. 7º da CADH.

Isto posto, tem-se que a decisão da Corte Suprema, no atual contexto criminal-tributário da ordem jurídica brasileira, pode direcionar a política atribuída ao Direito Penal Tributário a caminhos tortuosos. Com isso, deve ser considerada uma reavaliação do decidido no RHC 163.334, a fim de oferecer uma maior segurança jurídica e restituir ao Direito Penal as funções e finalidades que lhe são originárias, carecendo de priorização pelo Supremo o debate de questões estruturais mais relevantes ao exercício do poder punitivo estatal.

CAPÍTULO 4 – CRIMES TRIBUTÁRIOS NO DIREITO ESTRANGEIRO

Até o julgamento do caso discutido no RHC 163.334, no Brasil eram previstos crimes contra a ordem tributária somente nos casos de fraude, omissão ou apropriação de valores cobrados de outrem, por este devidos e não repassados à Fazenda. No entanto, a decisão do STF alterou o rumo dos ilícitos tributários no país, para admitir o enquadramento da conduta de não recolhimento de ICMS próprio, desde que presentes os elementos da contumácia e do dolo de apropriação.

A partir de um estudo realizado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal Flávio Vilela Campos (online), acerca dos crimes tributários em 38 países, foi possível verificar que os tipos penais dos ilícitos tributários não alteram substancialmente sua roupagem nos ordenamentos jurídicos estrangeiros, sendo relativamente semelhantes, inclusive àqueles previstos na norma penal brasileira. Ainda, de acordo com o autor, as descrições normativas são focadas, principalmente, na evasão de tributos.

normalmente são descritas condutas culposas ou dolosas que provoquem a evasão de tributos, que vão desde a omissão ou incorreção na prestação de informações e declarações; emissão de documentos falsos; escrituração com erro ou fraude; apropriação indébita de tributos retidos; recebimento fraudulento de restituições etc

No entanto, apenas no ordenamento jurídico italiano, que possui grande influência na ordem pátria, foi possível localizar crime similar à apropriação indébita tributária de ICMS, nos moldes previstos pelo Supremo. O artigo 10-ter do Decreto legislativo 74, de 10 de março de 2000, pune com pena de reclusão quem não pagar, dentro do prazo para o pagamento antecipado relacionado ao período de tributação seguinte, o imposto sobre o valor acrescentado devido de acordo com a declaração anual, desde que em montante superior a 250.000 € para cada período fiscal².

² Art. 10-ter Omesso versamento di IVA(30) (31) In vigore dal 22 ottobre 2015

1. e' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta

Apesar do ordenamento italiano prever ilícito próximo àquele vislumbrado pelo STF na decisão do Recurso Ordinário, é importante destacar que o Brasil possui um sistema de arrecadação de imposto sobre o consumo essencialmente distinto do italiano, vez que, por exemplo, na ordem tributária estrangeira existe somente um único imposto a ser arrecadado na tributação sobre o consumo, qual seja, o IVA (Imposto sobre Valor Agregado).

Ademais, é importante considerar que no Brasil vislumbra-se uma política tributária bastante complexa, principalmente em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que é o tributo mais significativo para a Fazenda Pública Estadual e, ao mesmo tempo, um dos mais evadidos. Também deve-se atentar ao fato de que a política Penal Tributária brasileira se encontra afastada de suas finalidades, bem como os instrumentos legislativos e de extinção da punibilidade são consideravelmente distintos dos previstos na norma italiana.

Cumprido, mais uma vez, destacar que o tipo como previsto na lei italiana e próximo aos moldes da Corte Suprema é extraordinário, vez que não é encontrado nas demais ordens penais estrangeiras, principalmente em se tratando de economias desenvolvidas. Não foi possível verificar nas demais legislações, crime previsto para punir devedor de imposto próprio, sem montante mínimo prescrito em lei, e baseado em elementos subjetivos, como a contumácia.

Quanto à tipificação dos crimes tributários, também é cediço que a norma penal brasileira não prevê tipos qualificados para esses ilícitos. No Brasil, nas hipóteses de crimes cometidos em conjunto de organização criminosa, aplica-se, em concurso de crimes, a Lei 12.850/13, que prevê ilícitos penais e disposições específicas. Diferentemente do que ocorre nos sistemas alienígenas, no ordenamento pátrio não há previsão de forma qualificada do ilícito pela utilização de fraude, interpostas pessoas, paraísos fiscais ou pelo montante do valor evadido.

A título exemplificativo, cabe salientar que nos sistemas espanhol, alemão e argentino, são previstas normas qualificadoras dos tipos ordinários nas situações em que a evasão ultrapassa certa quantia de valores prescritos na lei ou é identificado outros fatores que tornam o crime mais grave.

Na Argentina, há previsão de pena mais rigorosa se o montante envolvido é igual ou superior a 4.000.000 (R\$ 213.600,00) de pesos, se envolver interpostas pessoas, e 800.000 (R\$ 42.720,00) de pesos, se houver a apresentação de documentos falsos.

O ordenamento alemão considera casos graves e pune mais rigorosamente quando o agente subestima os impostos em larga escala ou obtém vantagens fiscais injustificadas, usa de documentos falsificados ou forjados para obter vantagens indevidas, solicita a assistência de um funcionário público que abuse da sua autoridade ou cargo e atua como membro de um grupo formado com a finalidade de cometer repetidamente atos de sonegação.

Na Espanha, as seguintes situações são consideradas qualificadoras da regra penal:

- a) quando a quantia sonegada exceda a seiscentos mil euros;
- b) que a sonegação seja cometida por meio de uma organização criminosa;
- c) que a utilização de interpostas pessoas, negócios, instrumentos fiduciários, paraísos fiscais, territórios de nula tributação, ocultem ou dificultem a determinação da identidade do obrigado tributário ou do responsável pelo delito, a determinação da quantia sonegada, o patrimônio do obrigado ou responsável pelo delito.³

Além do mais, conforme dito alhures, a jurisprudência nacional prevê a aplicação do princípio da insignificância aos ilícitos tributários, nos casos de inadimplência ou omissão de valores abaixo de R\$20.000,00. Todavia, não há previsão legal relativa à restrição de valores para dar início à persecução penal, vez que o Poder Judiciário se baseia, para fins de fixação desse montante, em normas infralegais, *in casu*, a Portaria nº 75 do Ministério da Fazenda, de

³ Extraído de legislação estrangeira.

ESPAÑA. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Artículo 305 bis. Disponível em: <http://boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria&modo=1>. Acesso em 16 de set. 2021

“El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

22 de março de 2012, que estabelece a referida monta como o mínimo para ajuizamento de Execuções Fiscais pela Fazenda Nacional.

Em contrapartida, a maior parte dos sistemas penais estrangeiros prevê um valor mínimo a ser considerado para verificação da necessidade do início da persecução penal. A consolidação do referido montante na lei, além de oferecer maior segurança jurídica, regula um patamar mínimo fixo para que a máquina estatal possa se movimentar para reestabelecer a ordem jurídica penal.

Os tipos penais tributários brasileiros possuem pena máxima de 5 anos de reclusão e multa, a qual, de acordo com o Código Penal, pode chegar a 360 dias-multa, sendo o valor máximo do dia-multa o correspondente a 5 salários-mínimos, podendo ser triplicada, em razão da situação econômica do agente. Logo, a multa penal máxima que poderá ser aplicada, nos casos mais graves, considerando o salário-mínimo de 2021 (R\$ 1.100,00), será a de R\$ 5.940.000,00 (cinco milhões e novecentos e quarenta mil reais), que muitas vezes representa um montante ínfimo se comparado ao valor devido pelos grandes contribuintes.

No estudo (CAMPOS, online), verificou-se que apenas 6 dos 38 países não preveem multas penais para os crimes de evasão fiscal. Desta forma, tem-se que, na maioria dos países, além da multa administrativa, é possível a aplicação da sanção pecuniária penal, que pode chegar até dez vezes do valor evadido, sendo a média de aplicação de 464%, quando proporcionais ao valor sonegado.

Em relação à pena de privação da liberdade nos ordenamentos estrangeiros, Vilela (online) pôde verificar que as penas máximas vão de 6 a 20 anos, inclusive, podendo os ilícitos penais tributários ensejar em pena perpétua, nos casos da China e da Inglaterra. Considerando as perpétuas como se de 20 anos fossem, foi possível chegar à conclusão de que a média das penas máximas previstas na lei estrangeira é de 8 anos, que se percebe acima da pena máxima prevista nacionalmente.

Uma outra peculiaridade do sistema jurídico brasileiro é a questão da extinção da punibilidade pelo pagamento. Conforme tratado anteriormente, de acordo com a Lei 10.684/2003 é possível que a punibilidade dos crimes dos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal seja extinta, a qualquer momento, pelo pagamento integral do tributo.

Nos 38 países pesquisados pelo Auditor Fiscal, não houve constatação de extinção da punibilidade pelo pagamento integral a qualquer tempo, sempre havendo restrição temporal ou típica para aplicação desse benefício. Pelo pesquisador foram constatados, nos sistemas penais alienígenas, quatro grupos de aplicabilidade do instituto.

“A - países em que há independência entre o pagamento do tributo e o crime de evasão fiscal, podendo, em determinadas situações, caracterizar uma atenuante ou causa de redução de pena;

B - países em que é prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início da ação fiscal, semelhante à denúncia espontânea no Brasil;

C - países em que é prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (ou institutos com efeitos semelhantes, como suspensão e posterior extinção), entretanto estabelece situações e critérios para permitir a aplicação do instituto;

D - países em que é prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo mesmo após a apresentação da “denúncia” pelo órgão de acusação penal (“Ministério Público”). (CAMPOS, online)

Constatou-se que 58% dos países ou não admitem a extinção da punibilidade pelo pagamento, pois têm como independentes as esferas penal e tributária, ou o pagamento deve ocorrer antes do início da ação fiscal. Nos demais casos, ainda que se permita o pagamento após o início da ação penal, a fim de exterminar a punibilidade, são previstas diversas e rigorosas restrições para aplicação do benefício penal.

Os casos que mais se assemelham ao brasileiro são os de Portugal e do Panamá, onde, mesmo que permitido o pagamento, para tal finalidade, após o início da ação penal, são aplicáveis multas que podem chegar a 10 vezes o valor do tributo inadimplido e, no caso português, o benefício não é “autoaplicável”, mas é objeto de avaliação judicial, e o réu, ainda que liberado, fica sujeito ao pagamento de multas.

Cumpra-se destacar que na Itália, especialmente, somente é previsto o benefício para determinados tipos penais mais brandos, inclusive para o crime previsto no artigo 10 ter, e é permitida sua aplicação apenas quando o contribuinte realizar o pagamento integral antes da Administração Tributária realizar qualquer tipo de inspeção fiscal.

Isto posto, é possível concluir que não existe na experiência internacional tipo penal como àquele previsto na leitura do Supremo acerca do art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90. Ainda no caso do que se assemelha à apropriação indébita tributária de ICMS próprio, é possível verificar divergências substanciais de aplicação do dispositivo penal e da sua posição na ordem criminal estabelecida naquele país.

Sabe-se que o Brasil necessita de reformas fundamentais na estrutura das suas políticas tributária e penal tributária. No entanto, em um primeiro momento, deve-se atentar para não alimentar um sistema penal motivado meramente pela necessidade de arrecadação do Estado, preservando as finalidades constitucionalmente conferidas ao Direito Penal.

CONCLUSÃO

Os tributos são importante fonte de arrecadação do erário público para consecução dos fins previstos na Constituição Federal de 1988. A proteção da integridade da ordem tributária é de suma relevância em um Estado Democrático de Direito garantidor dos direitos sociais básicos e da dignidade humana, previstos constitucionalmente. Desta feita, tem-se clara a necessidade de proteção desse bem jurídico, de forma mais cautelosa, pelo Direito Penal.

O Direito Penal, sob a ótica do princípio da intervenção mínima, é o ramo jurídico apropriado para tutelar os bens jurídicos mais preciosos à sociedade e ao Estado de Direito, vez que é aquele que permite ao Estado que intervenha na liberdade individual e na vida privada, de forma a aplicar penas privativas de liberdade ou restritivas de direito àqueles que comprovadamente gerarem lesão ou perigo de lesão ao patrimônio protegido pela norma penal.

Tendo em vista a importância dos tributos na ordem constitucional e a magnitude do Direito Penal, em detrimento da liberdade individual, que é um dos alicerces do Estado de Direito, o presente trabalho buscou ponderar a repercussão da decisão proferida pelo STF no julgamento do Recurso Ordinário no Habeas Corpus 163.334, na atual conjuntura do Direito Penal Tributário, a partir da análise de institutos e princípios penais e tributários, bem como de dados da estrutura fiscal e judiciária do país.

Para uma melhor compreensão dos impactos presentes e futuros da decisão proferida pelo Supremo, pretendeu-se interpretar os dados relativos à política fiscal e aos meios de persecução de tributos no judiciário pátrio. A partir das informações, foi possível verificar uma morosidade excessiva da Fazenda para alcançar esses valores, devido à longevidade da ação de Execução Fiscal, bem como à dificuldade de alcançar devedores contumazes, que utilizam de artifícios diversos para ludibriar a Fazenda.

Depois, buscou-se compreender a política criminal aplicada aos crimes contra a ordem tributária, através análise dos instrumentos legislativos e jurisprudenciais correlacionados aos

ilícitos penais fiscais. A análise permitiu concluir que, no Brasil, há uma estrutura penal fiscal orientada para a arrecadação de tributos e para constranger o contribuinte a pagar o devido ao Fisco, por intermédio da ameaça da sanção penal.

Finalmente, intentou-se encontrar na experiência estrangeira tipo penal similar àquele previsto pelo Supremo Tribunal Federal, tendo em vista a contemporaneidade da decisão. Não foi possível encontrar nos ordenamentos jurídicos alienígenas estrutura penal paritária à brasileira, apenas fora localizado tipo penal semelhante na Itália, mas, ainda assim, integrante de uma conjectura penal tributária distante da do Brasil.

Com isso, apurou-se que o acórdão da Corte Suprema foi proferido no contexto de uma estrutura fiscal comprometida pela finalidade arrecadatória que lhe foi atribuída pelo judiciário e pelo legislador. O enquadramento típico da conduta ao art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90, poderá acarretar na flexibilização da interpretação das leis penais para acentuar o caráter arrecadatório conferido ao Direito Penal Tributário.

Sendo assim, é necessário que os Tribunais Superiores revejam os conceitos adotados no caso julgado no paradigmático Recurso Ordinário, a fim de restaurar os equívocos que a interpretação do prolatado pode propiciar no judiciário brasileiro. É preciso, ao menos, restaurar ao *status quo* anterior, relativamente à política adotada e à segurança jurídica existente em relação aos crimes contra a ordem tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSEMBLEIA Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. OSORIO, Carlos; ALBERTASSI, Edson (autores). **Projeto de Lei nº 3577/2017**. Institui o regime especial de controle, fiscalização, e pagamento, a que estará sujeito o contribuinte do ICMS considerado devedor contumaz no âmbito do estado do Rio de Janeiro. 2017.

BALTAZAR JR., José Paulo. **Crimes Federais**, 11^a. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2017.

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 678. **Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica)**. Diário Oficial, 22 de novembro de 1969.

BRASIL. Decreto-Lei nº.2.848, de 07 de dezembro de 1940. Institui o **Código Penal**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 de dezembro de 1940.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº. 45**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Diário Oficial, 30 de dezembro de 2004.

BRASIL. Lei Complementar nº. 87. Institui a **Lei Kandir**. Diário Oficial, 13 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei nº 10.406. Institui o **Código Civil**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 139, n. 8, p. 1-74, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 11.101/05. Institui a **Lei de Recuperação Judicial e Falências**. Diário Oficial, 9 de fevereiro de 2005.

BRASIL. Lei nº 5. 172. Institui o **Código de Tributário Nacional**. Diário Oficial, 25 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 7. 210. **Lei de Execução Penal**. Diário Oficial, 11 de julho de 1984.

BRASIL. **Lei nº 8.009/90**. Dispõe sobre a impenhorabilidade do bem de família. Diário Oficial, 29 de março de 1990.

BRASIL. Lei nº. 6.830. Institui a **Lei de Execuções Fiscais**. Diário Oficial, 22 de setembro de 1980.

BRASIL. **Lei nº. 8.137/90**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial, 27 de dezembro de 1990.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 1646/2019**. Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 2019.

CAMPOS, Flavio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil**. Online. Disponível em: <https://onedrive.live.com/?authkey=%21APnmrKC5XzOIpFw&cid=C3F5F2AAE2526313&id=C3F5F2AAE2526313%212794&parId=C3F5F2AAE2526313%212507&o=OneUp>

CONGRESSO NACIONAL. **Lei nº 4.502/64**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Diário Oficial, 30 de novembro de 1964.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2020**. Relatório anual. Poder Judiciário, 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>

ESPAÑA. Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, **del Código Penal**. Disponível em: http://boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_compleme ntaria&modo=1

GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Julio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar quem ganha menos**. Faculdade de Direito da Universidade de Brasília. Brasília, 2013.

GOVERNO do Estado de Santa Catarina. Decreto nº. 434/2020. **Introduz a Alteração 4.088 no RICMS/SC-01**. Diário Oficial, 23 de janeiro de 2020.

GOVERNO do Estado de São Paulo. Lei Complementar nº 1.320. **Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes"**. Diário Oficial, 6 de abril de 2018.

IBEC – INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. **Entenda o que é o Devedor Contumaz**. Online. Disponível em: <https://www.etco.org.br/>

LUIZI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2ª. ed. rev. e aum., Porto Alegre, S.A. Fabris, 2003.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. 6ª. ed. São Paulo: RT, 2006.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 11ª. ed. São Paulo: Editora Forense, 2018.

OLIVON, Beatriz. *Majoria dos Estados tem leis para caracterizar devedor contumaz*. **Valor Econômico, Legislação**. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2021/05/18/majoria-dos-estados-tem-leis-para-caracterizar-devedor-contumaz.ghtml>

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**, 12ª. ed. Rio de Janeiro: Saraiva Jur, 2021.

RODRIGUES, Anabela Miranda. **Contributo para fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal**. In: **Temas de Direito Penal Económico**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001.

SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária do Governo Geral – 2020**. Nota Técnica. Tesouro Nacional Transparente. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>

SENADO FEDERAL. AMELIA, Ana (autor). **Projeto de Lei do Senado nº 284/2017**. Regula o art. 146-A da Constituição Federal. 2017.