



Universidade de Brasília

Faculdade de Direito

Gabriel Motta de Carvalho

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

Brasília

2019

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

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do
título de Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília –
UnB.

Orientador: Antônio de Moura Borges

Brasília

2019

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Nome: CARVALHO, Gabriel Motta de.

Título: A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AOS CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em
Direito pela Universidade de Brasília – UnB.

Data da Defesa:

Resultado: _____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Antônio de Moura Borges (Orientador)

Professor Doutor

Professor Doutor

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Simone e Waldemar, pelo amor, pelos ensinamentos, pelo incentivo constante e por toda a ajuda na conclusão desse trabalho.

Agradeço ao professor Antônio Borges por toda orientação e aconselhamento que me foram dados.

Aos amigos de Ensino Médio, Gustavo Leão, Gabriel Hadad, Pedro Ottoni, Vítor Lacerda, Felipe Ponce, Juliana Lopes, Gabriela Magalhães, entre tantos outros, por todo o carinho e apoio ao longo desses anos de graduação.

Aos amigos de graduação, Gabriel de Souza, Bárbara Cosme, Samuel Sousa, Rodrigo Aguiar e Rodrigo Guimarães, que me auxiliaram a concluir esse trabalho, cada um à sua maneira.

RESUMO

O princípio da insignificância, desenvolvido pela teoria funcionalista de Claus Roxin, gera diversas controvérsias a respeito de sua extensão e adequada aplicação. Tendo como base os princípios da subsidiariedade e da lesividade, busca-se com o presente trabalho realizar uma análise daquele preceito na seara penal, os casos em que ele é cabível nos crimes tributários, os demais institutos correlatos e, por fim, examinar a constitucionalidade e a adequação à sistemática penal da atual aplicação da bagatela.

Palavras-Chave: Princípio da insignificância; Crimes Tributários; Direito Penal; Fins da Pena.

ABSTRACT

The insignificance principle, developed by the functionalist theory of Claus Roxin, is an institute that causes many controversies based on its extension and suitable application. Based on subsidiarity and lesivity principles, this paper seek to perform an analysis of this principle in the criminal area, in which cases is appropriate its application onto tributaries crimes, related institutes and, last, exam if the insignificance has been applied according the Constitution and the criminal system.

Keywords: Insignificance Principle, Tributaries Crimes, Criminal Law, Purposes of Penalty.

SUMÁRIO

I. INTRODUÇÃO -----	10
II. DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA -----	11
II. I. CRIMES MATERIAIS E FORMAIS DA LEI N. 8.137/1990 -----	12
II. II. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA -----	14
II. III. O DESCAMINHO -----	16
II. IV. SÚMULA VINCULANTE Nº 24 E A NECESSIDADE DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA TIPIFICAÇÃO DOS CRIMES MATERIAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA -----	20
III. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA -----	24
III. I. ATUAL APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA PELO JUDICIÁRIO BRASILEIRO -----	27
III. II. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA -----	30
IV. EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO FISCAL -----	34
IV. I. HISTÓRICO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO FISCAL -----	34
IV. II. CONSTITUCIONALIDADE E ADEQUAÇÃO À SISTEMÁTICA PENAL -----	36

V. COMPARATIVO ENTRE INSTITUTOS PENAIIS APLICADOS A CRIMES
CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A CRIMES PATRIMONIAIS ----- 42

VI. CONCLUSÃO ----- 45

VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS ----- 48

I. INTRODUÇÃO

A presente monografia visa analisar um ponto específico: a aplicação do princípio da insignificância por parte do Judiciário nos delitos tributários, incluindo a grande polêmica sobre qual o valor correto para configurar tal situação.

O tema é relativamente recente na seara criminal, pois somente na década de 60 foi adequadamente desenvolvido por Claus Roxin, com sua teoria funcionalista de Direito Penal¹. Daí por que sua esfera prática tem sido objeto de diversas controvérsias, principalmente no que se refere à definição dos critérios para se reconhecer a insignificância penal e a própria compatibilidade desses critérios com os demais princípios constitucionais.

O trabalho será dividido em quatro grandes grupos. Primeiramente, os crimes contra a ordem tributária serão expostos e haverá uma diferenciação entre os crimes materiais e formais, bem como suas implicações para a configuração do delito. Em seguida, o princípio da insignificância será analisado sob o foco de sua origem e atual aplicação tanto nos delitos contra a ordem tributária quanto nos crimes em geral. Logo após, será feita uma breve análise do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal, além de todos os efeitos que esse instituto produz à pretensão punitiva do Estado. Por fim, um comparativo entre crimes patrimoniais e tributários será realizado, como forma de analisar possíveis distorções entre suas aplicações, bem como a constitucionalidade e a adequação à sistemática penal de ambos.

¹ ROXIN, Claus. Política criminal e sistema jurídico-penal. Trad. L. Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 07/09.

II. DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Inicialmente, é necessário expor os crimes tipificados no Direito Penal brasileiro que tutelam a ordem tributária. A maioria deles está prevista na Lei n. 8.137/1990, que revogou os crimes de sonegação fiscal da Lei n. 4.729/1965 e estabeleceu delitos materiais, ou seja, que exigem demonstração de efetivo dano resultante da conduta praticada; e delitos formais, que prescindem de tal comprovação.

No entanto, há crimes que não estão tipificados na referida lei, como a apropriação indébita previdenciária e o descaminho. A apropriação indébita previdenciária era prevista inicialmente na Lei n. 4.357/1964, mas foi revogada pela Lei n. 8.212/1991, que deu nova redação ao crime. Por fim, a previsão foi novamente revogada e sua tipificação foi transferida para o Código Penal Brasileiro, em seu artigo 168-A².

Já o descaminho era previsto conjuntamente ao crime de contrabando no artigo 334 do Código Penal, com redação dada pela Lei n. 4.720/1965. Com o advento da Lei n. 13.008/2014, houve a separação dos delitos em tipos penais distintos. O descaminho continuou sendo previsto no artigo 334, ao passo que o contrabando foi tipificado no artigo 334-A.

Tratando-se de crimes contra a ordem tributária, o bem jurídico tutelado é complexo: abarca não somente a simples arrecadação de tributo, mas também o erário público, a fé pública e a Administração Pública³. Há quem considere o bem jurídico tutelado como bipartido, dividido entre mediato e imediato. O mediato representaria a função tributária do Estado, ou seja, seria ilícito impedir que a máquina pública cumpra seus deveres fiscais. O imediato seria o próprio erário público, pois é diretamente atingido pelos crimes contra a ordem tributária e a arrecadação fiscal representa a principal fonte de renda do Estado⁴.

² PESSOA, Leonardo Ribeiro. O princípio da Insignificância nos crimes contra a Ordem Tributária e Apropriação Indébita Previdenciária. V. 20, 2010, p. 2-3.

³ ANDREUCCI, Ricardo Antônio, Legislação penal especial. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317.

⁴ RÍOS, Rodrigo Sanches. O Crime Fiscal. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 41-43.

Vale ressaltar que, para fins penais, apenas condutas dolosas são consideradas crimes contra a ordem tributária: no caso de haver evasão culposa, será possível ocorrer uma execução fiscal, mas jamais representará uma sonegação ou fraude e, portanto, não se adequará a um tipo penal tributário⁵.

II. I. CRIMES MATERIAIS E FORMAIS DA LEI N. 8.137/1990

A Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, tipificou vários crimes contra a ordem tributária em seus artigos 1º e 2º. Revogou, portanto, as condutas consideradas como sonegação fiscal previstas na Lei n. 4.729/65. No entanto, houve uma diferenciação entre a natureza dos crimes: enquanto o artigo 1º definiu os delitos ditos materiais ou de dano – nos quais é necessário para sua configuração um resultado lesivo – o artigo seguinte tipificou crimes formais ou de perigo, que não exigem resultado (redução ou supressão de tributo)⁶. Nesse momento, será feita uma breve análise de cada inciso dos artigos citados.

O artigo 1º da Lei n. 8.137/1990 é composto por cinco incisos. O primeiro inciso tipifica o delito de falsidade ideológica em sua forma omissiva e comissiva, ou seja, tanto a ação de não declarar quanto a prestação de informações falsas se enquadrarão nesse tipo penal.

O inciso II criminaliza a conduta de fraude à escrituração contábil da empresa, tanto em sua forma comissiva – como a inserção de informação falsa – quanto na omissiva – como a falta de escrituração de fato contábil relevante, com o fim de diminuir sua carga tributária.

Já o inciso III diz respeito à falsidade material. Há, portanto, uma falsificação de documento relevante para a Fazenda Pública, com o intuito de ludibriá-la. Vale ressaltar que a falsificação deve ter um potencial mínimo para enganar o Fisco,

⁵ BUSSI, Nilton. Estudo sobre a Evasão, a Elisão e a Fraude Fiscal. In: KUEHNE, Maurício. Ciência Penal – coletânea de estudos – homenagem a Alcides Munhoz Netto. Curitiba: JM Editora, 1999, p. 293-316.

⁶ AIRES, Leandro Antônio. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária. 2013, p. 12-13.

caso contrário se enquadrará em falsificação grosseira e, assim, não tipificará esse crime.

O inciso IV tipifica a utilização do documento falso, ou seja, a circulação deste no meio social. Há também a previsão da estrutura “deva saber ser falso”, que admite, portanto, dolo eventual.

Por fim, o inciso V criminaliza o fornecimento de nota fiscal em desacordo com as normas vigentes, como a previsão de valor menor que o efetuado na transação, ou a simples omissão em fornecê-la. Entrega-se apenas um recibo para o consumidor, e não a nota fiscal. Ambas são utilizadas como forma de fraudar o Fisco para recolher menos tributos⁷.

O artigo 2º tipifica os crimes de sonegação fiscal, anteriormente definidos pela Lei n. 4.729/1965. Como já foi ressaltado, são crimes formais ou de perigo, portanto, não há necessidade de resultado naturalístico para a adequação da conduta ao tipo penal.

No inciso I, pune-se a omissão ou a declaração falsa de informações necessárias ao Fisco, ou seja, uma obrigação acessória⁸. Um exemplo de obrigação acessória tributária é a declaração do Imposto de Renda: na hipótese de o agente dolosamente se omitir de declarar certos rendimentos ou prestar informações falsas à Fazenda Nacional, estará enquadrado nessa tipificação. Vale ressaltar que, como crime formal, não há necessidade de comprovação de déficit fiscal com as condutas praticadas pelo agente.

O inciso II criminaliza a omissão em recolher à Fazenda Pública os tributos cobrados ou descontados. Em certas situações, o contribuinte e o responsável por recolher os tributos não são a mesma pessoa, como no caso de transações comerciais de produtos industrializados. Nessa situação, a empresa é responsável por

⁷ ROCHA, José Félix Jesus da. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: uma análise sob o foco dos princípios e do utilitarismo. 2014, p. 15-16.

⁸ Art.113 CTN. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

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

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

repassar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), ainda que o contribuinte não seja a pessoa jurídica, mas o próprio consumidor. O mesmo pode ser visto em relações empregatícias, nas quais os empregadores descontam as contribuições previdenciárias e repassam ao Fisco. Portanto, a conduta de não recolhimento dos tributos devidos à Fazenda Pública pelo encarregado dessa tarefa configura o crime em questão.

No inciso seguinte, há a previsão de exigir, pagar ou receber percentual de parcela dedutível ou deduzida de tributo como incentivo fiscal. Nesses casos, o agente se beneficia com as reduções fiscais alheias, atuando como intermediário entre o Fisco e o contribuinte.

Já no inciso IV está prevista como crime a aplicação em desacordo com a lei ou contrato de recursos que receberam incentivo fiscal, por serem considerados de interesse público. Um exemplo que bem ilustra o tipo penal é a isenção de imposto para uma empresa atuar em determinada região menos desenvolvida, mas o plano fático revela que os recursos foram destinados para o estabelecimento de fábrica em outra região.

O inciso V, por fim, considera crime utilizar ou divulgar sistema de processamento de dados diverso do fornecido pela Fazenda Pública. Busca-se, assim, através do sistema não oficial, realizar cálculos com o intuito de pagar o mínimo de tributos possível⁹.

II. II. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA

A apropriação indébita previdenciária é atualmente prevista no artigo 168-A do Código Penal Brasileiro. No entanto, isso não significa que possui natureza diversa da dos crimes contra a ordem tributária da Lei n. 8.137/1990. Assim como o descaminho, que também está tipificado no Código Penal (artigo 334), a apropriação indébita previdenciária é essencialmente um crime tributário, ou seja, envolve lesão ao Fisco Nacional. Por essa razão, esses delitos fazem jus à extinção de punibilidade pelo

⁹ ROCHA, José Félix Jesus da. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: uma análise sob o foco dos princípios e do utilitarismo. 2014, p. 18-19.

pagamento do débito e ao reconhecimento da insignificância nos moldes dos crimes contra a ordem tributária¹⁰.

O artigo 168-A foi inserido no Código Penal pela Lei n. 9.983/2000, e tipifica a conduta de não repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes no prazo e na forma legal, ou seja, há um intermediário responsável por esse repasse das contribuições previdenciárias, e o agente dolosamente as retém.

Há, portanto, uma diferença entre a apropriação indébita e o furto. Enquanto no furto ocorre uma transferência da posse do bem de forma ilícita, na apropriação indébita há dois momentos distintos: o ato de recolhimento da importância financeira e o de repasse desta ao real proprietário. O recolhimento deve ser lícito, ou seja, a posse das verbas pelo chamado substituto tributário é permitida juridicamente. No entanto, a conduta criminalizada envolve a omissão do repasse das contribuições à previdência social. O agente, portanto, apropria-se daquela quantia, deixa de ser mero intermediário e atua como se dono fosse das verbas dos contribuintes, tornando sua conduta típica¹¹.

O parágrafo 1º tipifica condutas semelhantes à do *caput*. No inciso I, criminaliza a retenção ilícita de contribuição ou qualquer outra importância destinada à previdência social que foi descontada da folha dos segurados ou de pagamentos a terceiros. Já no segundo inciso, há a previsão de apropriação de contribuições relativas a despesas contábeis, transações comerciais ou prestação de serviços. Por fim, o inciso III descreve a conduta de não repassar benefício devido a segurado concedido pela previdência social, quando esses valores já foram repassados à empresa.

Os parágrafos seguintes tratam da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal. O parágrafo 2º estatui que, se o agente espontaneamente declarar os débitos, confessar e realizar o pagamento antes do início da ação fiscal, será extinta a punibilidade da apropriação indébita. No caso de o pagamento ser feito após a ação fiscal, o parágrafo 3º admite perdão judicial ou multa em duas hipóteses: os valores são inferiores ao mínimo definido pela previdência social para o ajuizamento de

¹⁰ PESSOA, Leonardo Ribeiro. O princípio da Insignificância nos crimes contra a Ordem Tributária e Apropriação Indébita Previdenciária. V. 20, 2010, p. 3-4.

¹¹ BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal, 3: parte especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos – 11. Ed. rev. e atual. – São Paulo, Saraiva, 2015, p. 255-257.

execuções fiscais ou o agente promoveu o pagamento antes do oferecimento da denúncia (e, logicamente, após a execução fiscal).

II. III. O DESCAMINHO

O descaminho tradicionalmente era tipificado em conjunto ao contrabando¹², mas esses crimes não se confundiam. Enquanto no descaminho o intuito da norma é a proteção dos cofres públicos, além de interesses adjacentes como a indústria nacional, o equilíbrio econômico-financeiro e a vedação da concorrência desleal; no contrabando a lei protege a saúde pública e a própria soberania nacional, impedindo que produtos considerados proibidos por escolha política sejam comercializados em território nacional, como agrotóxicos específicos, cigarros e produtos falsificados¹³.

Essa diferenciação era acolhida pela jurisprudência, principalmente após o julgamento do HC 110.964/SC pelo Supremo Tribunal Federal, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes¹⁴. Na oportunidade, foi reconhecido que ao crime de contrabando não se aplica o limite de R\$ 20.000,00 para o reconhecimento da

¹² Contrabando ou descaminho

Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena - reclusão, de um a quatro anos.

§ 1º - Incorre na mesma pena quem:

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;
b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;
c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;
d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

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

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

¹³ ROCHA, José Félix Jesus da. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: uma análise sob o foco dos princípios e do utilitarismo. 2014, p. 24-26.

¹⁴ HC 110964, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 07/02/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 30-03-2012 PUBLIC 02-04-2012 RT v. 101, n. 925, 2012, 595-601

insignificância, pois o bem jurídico tutelado não envolve apenas o Fisco (o caso em questão envolvia a entrada de cigarros em território nacional sem o devido pagamento tributário), mas também a proteção à saúde pública.

No entanto, houve alteração legislativa pela Lei n. 13.008/2014, que separou os delitos em dois artigos distintos e criou o artigo 334-A do Código Penal. O artigo 334 trata apenas do descaminho, ao passo que o seguinte criminaliza o contrabando¹⁵. Portanto, atualmente está mais claro que os crimes não se confundem, pois possuem bem jurídicos diversos e punem condutas distintas.

Analisando o tipo penal do descaminho, percebe-se que a conduta criminalizada é basicamente a omissão em pagar os impostos devidos pela importação, exportação ou pelo consumo de mercadorias. Na descrição do tipo, é evidente o viés arrecadatório do bem jurídico, mas há quem entenda não se tratar propriamente de um crime contra a ordem tributária.

Para essa corrente, o descaminho não tutela apenas o interesse do Fisco, mas sobretudo a própria soberania estatal, como ofensa à autodeterminação do Estado e obstáculo à segurança nacional¹⁶. Além disso, o crime está inserido no capítulo de crimes contra a Administração Pública, o que reforça a tese de que se trata de crime complexo, e não essencialmente um crime tributário.

¹⁵ Descaminho

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

(...)

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

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

Contrabando

Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida:

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

(...)

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

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

¹⁶ CARVALHO, Marcia Dometila Lima de, Crimes de contrabando e descaminho, São Paulo: Saraiva, 1983, p. 4.

Já a outra corrente considera-o como crime contra a ordem tributária. Bitencourt afirma que “no descaminho a omissão ao pagamento dos tributos aduaneiros é, na essência, crime de sonegação fiscal, *lato sensu*, um ilícito de natureza tributária, pois atenta diretamente contra o erário público”¹⁷. Defende que, por opção política-criminal do legislador, foi tipificado como crime contra a Administração Pública, mas não seria tecnicamente incorreto se fosse definido como delito tributário.

A jurisprudência, em geral, acolhe a segunda corrente. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC 48.805/SP, definiu que o artigo 34 da Lei n. 9.249/1995 é aplicável ao descaminho, ou seja, o pagamento dos débitos fiscais é excludente de punibilidade do crime em questão¹⁸.

No REsp 234.623/PR, o mesmo Tribunal reconheceu que é aplicável a insignificância prevista para delitos tributários, desde que cumpridos os requisitos específicos de quantidade ínfima, agentes excluídos do mercado de trabalho e que se dedicam ao “comércio formiga”. Se todos forem constatados e o limite fiscal de R\$ 20.000,00 não foi ultrapassado, a conduta não tem repercussão na esfera penal, sendo considerada insignificante¹⁹. O mesmo entendimento é reverberado no HC 120.139/PR, pelo Supremo Tribunal Federal²⁰.

¹⁷ BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal, 5: parte especial: dos crimes contra a administração pública e dos crimes praticados por prefeitos – 9. Ed. rev. ampl. e atual. – São Paulo, Saraiva, 2015, p. 260.

¹⁸ PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTOS ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI N.º 9.249/95. UBI EADEM RATIO IBI IDEM IUS.

1. Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral.

2. Diante do pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, de rigor o reconhecimento da extinção da punibilidade.

3. Ordem concedida.

(HC n. 48.805/SP, Relatora Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 26/6/2007, DJe 19/11/2007.)

¹⁹ PENAL. CONTRABANDO. INGRESSO IRREGULAR DE MERCADORIAS ESTRANGEIRAS DE PEQUENO VALOR. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA.

- O ingresso irregular de mercadorias estrangeiras em quantidade ínfima por pessoas excluídas do mercado de trabalho que se dedicam ao “comércio formiga” não tem repercussão na seara penal, à míngua de efetiva lesão do bem jurídico tutelado, enquadrando-se a hipótese no princípio da insignificância.

- Recurso especial conhecido e desprovido.

(REsp 234.623/PR, Relator Ministro VICENTE LEAL, SEXTA TURMA, julgado em 14/3/2000, DJ 3/4/2000.)

²⁰ Habeas corpus. Crime de descaminho (CP, art. 334). Impetração dirigida contra decisão monocrática do Relator da causa no Superior Tribunal de Justiça. Decisão não submetida ao crivo do colegiado. Ausência de interposição de agravo interno. Não exaurimento da instância antecedente. Precedentes.

Já no HC 139.998/RS, o STJ enfatizou que o descaminho é crime material contra a ordem tributária, sendo-lhe aplicável a Súmula Vinculante n. 24 do STF. Não se tipifica o crime, portanto, se não houver o esgotamento da via administrativa, com a constituição definitiva do crédito tributário²¹.

Não conhecimento do writ. Pretensão à aplicação do princípio da insignificância. Valor inferior ao estipulado pelo art. 20 da Lei nº 10.522/02, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Possibilidade. Ordem concedida de ofício.

1. A jurisprudência contemporânea do Supremo Tribunal não vem admitindo a impetração de habeas corpus que se volte contra decisão monocrática do relator da causa no Superior Tribunal de Justiça que não tenha sido submetida ao crivo do colegiado por intermédio do agravo interno, por falta de exaurimento da instância antecedente (HC nº 118.189/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski). 2. Não conhecimento do habeas corpus.

3. No crime de descaminho, o Supremo Tribunal Federal tem considerado, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes.

4. Na espécie, como a soma dos tributos não recolhidos perfaz a quantia de R\$ 13.693,23, é de se afastar a tipicidade material do delito de descaminho, com base no princípio da insignificância, em relação ao paciente Cleber Kulibaba Michelon, que preenche os requisitos subjetivos necessários ao reconhecimento da atipicidade de sua conduta.

5. O paciente Jaqueline Koczanski registra outros inquéritos por idêntica infração, razão pela qual, embora seja reduzida a expressividade financeira do tributo omitido ou sonogado, não é possível acatar a tese de irrelevância material da conduta, por se tratar de um infrator contumaz e com personalidade voltada à prática delitativa. Precedentes.

6. Ordem concedida de ofício.

(HC n. 120.139/PR, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/3/2014, DJE 31/3/2014.)

²¹ HABEAS CORPUS. DESCAMINHO (ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL). INVESTIGAÇÃO CRIMINAL INICIADA ANTES DA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. CONCESSÃO DA ORDEM.

1. Tal como nos crimes contra a ordem tributária, o início da persecução penal no delito de descaminho pressupõe o esgotamento da via administrativa, com a constituição definitiva do crédito tributário. Doutrina. Precedentes.

2. Embora o delito de descaminho esteja descrito na parte destinada aos crimes contra a Administração Pública no Código Penal, motivo pelo qual alguns doutrinadores afirmam que o bem jurídico primário por ele tutelado seria, como em todos os demais ilícitos previstos no Título IX do Estatuto Repressivo, a Administração Pública, predomina o entendimento de que com a sua tipificação busca-se tutelar, em primeiro plano, o erário, diretamente atingido pela ilusão do pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.

3. O delito previsto na segunda parte do caput do artigo 334 do Código Penal configura crime material, que se consuma com a liberação da mercadoria pela alfândega, logrando o agente ludibriar as autoridades e ingressar no território nacional em posse das mercadorias sem o pagamento dos tributos devidos, não havendo, por conseguinte, qualquer razão jurídica para não se lhe aplicar o mesmo entendimento já pacificado no que se refere aos crimes materiais contra a ordem tributária, cuja caracterização só ocorre após o lançamento definitivo do crédito fiscal.

4. A confirmar a compreensão de que a persecução penal no crime de descaminho pressupõe a constituição definitiva do crédito tributário, tem-se, ainda, que a própria legislação sobre o tema reclama a existência de decisão final na esfera administrativa para que se possa investigar criminalmente a ilusão total ou parcial do pagamento de direito ou imposto devidos (artigo 83 da Lei 9.430/1996, artigo 1º, inciso II, do Decreto 2.730/1998 e artigos 1º e 3º, § 7º, da Portaria SRF 326/2005).

5. Na hipótese vertente, ainda não houve a conclusão do processo administrativo por meio do qual se apura a suposta ilusão do pagamento de tributos incidentes sobre operações de importação por parte

Assim, para esse trabalho, o delito de descaminho será considerado como crime contra a ordem tributária e terá o tratamento isonômico em relação aos crimes essencialmente tributários, como os definidos pela Lei n. 8.137/1990.

II. IV. SÚMULA VINCULANTE Nº 24 E A NECESSIDADE DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA TIPIFICAÇÃO DOS CRIMES MATERIAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A Súmula Vinculante n. 24 foi editada para definir quando se configuram os crimes materiais contra a ordem tributária, no caso, os crimes do artigo 1º da Lei n. 8.137/1990 e, de acordo com a jurisprudência, o descaminho.

Diz o enunciado que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”. Portanto, o que se extrai do dispositivo é que não há crime tributário enquanto não finalizado o procedimento administrativo da Fazenda de constituir o crédito tributário. Há um diferimento do momento consumativo pois, sem o lançamento definitivo, não há sequer tipicidade do delito.

Dessa forma, surgem algumas questões: com o diferimento consumativo do crime, como se computa o prazo prescricional? Na hipótese de sucessão de leis mais gravosas durante o processo administrativo, ou seja, no intervalo entre a conduta e o resultado consumativo, é possível a aplicação do dispositivo mais gravoso? E, finalmente, a edição do Enunciado de Súmula n. 24 pode ser considerada uma norma penal gravosa, impossibilitando sua aplicação para casos pretéritos, segundo a Constituição Federal²²?

dos pacientes, pelo que não se pode falar, ainda, em investigação criminal para examinar a ocorrência do crime de descaminho.

6. Ordem concedida para trancar o inquérito policial instaurado contra os pacientes.

(HC 139.998, Relator Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 25/11/2010, DJe 14/2/2011.)

²² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

Com relação à primeira questão, o Código Penal é claro ao prever no artigo 111 que o prazo prescricional apenas se inicia com a consumação do crime²³. Assim, a prescrição só será computada ao fim da constituição definitiva do crédito tributário.

A respeito da sucessão de leis gravosas durante o período entre a conduta e o resultado, a questão não é tão simples. Analisando novamente o Código Penal, o artigo 4º descreve que, para a definição do tempo do crime, o que importa é a data da ação, não da consumação do delito²⁴. Logo, para delitos contra a ordem tributária, a lei maléfica que surgiu após a conduta, mas antes da consumação, não poderia retroagir.

Pode-se citar como exemplo a edição da Lei n. 12.382/2011, que restringiu o marco temporal quanto à solicitação de parcelamento do débito tributário. Antes desse dispositivo, era vigente o disposto no artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, alterado pela Lei n. 11.941/2009, artigos 68 e 69²⁵. Não havia nenhuma restrição temporal para requerer o parcelamento, logo, o pedido poderia ser feito a qualquer tempo. No entanto, com o advento da Lei n. 12.382/2011, em seu artigo 83, parágrafo 2º, tornou-se possível parcelar o débito apenas antes do recebimento da denúncia criminal²⁶.

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

²³ Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr:

I - do dia em que o crime se consumou

(...)

²⁴ Art. 4º. Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado.

²⁵ Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

²⁶ Art. 83

(...)

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

Com isso, surgiu a dúvida: para os fatos ocorridos antes da edição da Lei n. 12.382/2011, mas que o crédito foi constituído após sua edição, ou seja, o crime efetivamente se consumou, seria permitido realizar o parcelamento após o recebimento da denúncia?

De acordo com a jurisprudência, não. Para o Superior Tribunal de Justiça, a data da consumação do delito é que define a retroatividade da lei maléfica. Dessa forma, condutas praticadas antes da dita lei, mas com o marco consumativo posterior a ela, não farão jus ao parcelamento após o recebimento da denúncia²⁷.

O Supremo Tribunal Federal adota o mesmo posicionamento, qual seja, o de que o marco consumativo do crime é que define a aplicabilidade temporal da lei maléfica. Em recente julgado, reforçou essa posição e ainda esclareceu o terceiro questionamento proposto: ao Enunciado de Súmula Vinculante n. 24 não se aplica a lógica de norma penal maléfica, pois o entendimento é apenas uma consolidação da jurisprudência do Tribunal. Assim, é permitida a aplicação da Súmula para fatos pretéritos a sua edição²⁸.

²⁷ PENAL. RECURSO ESPECIAL MINISTERIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PARA FINS DE SUSPENSÃO DO PROCESSO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS A NOVA REGRA. PARCELAMENTO POSTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. SUSPENSÃO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. A nova redação do art. 83, §2º, da Lei n. 9.430/1996, atribuída pela Lei n. 12.382/2011, por restringir a formulação do pedido de parcelamento ao período anterior ao recebimento da denúncia, é mais gravosa em relação ao regramento que substituiu, que não trazia essa limitação, o que impede sua aplicação às condutas a ela pretéritas. (REsp 1493306/ES, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017)

2. Constatado que a inscrição do débito em dívida ativa se deu em data posterior à alteração legislativa, do mesmo modo que o parcelamento do débito ocorreu depois do recebimento da denúncia, não há como evitar a aplicação da novel regra do art. 83, §2º, da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 12.382/11.

3. Recurso especial provido para cassar o acórdão recorrido a fim de afastar suspensão da pretensão punitiva estatal e determinar o prosseguimento da ação penal. (REsp 1647917, Rel. Min. Nefi Cordeiro, 6ª Turma, j. 17/04/2018).

²⁸ Em relação ao mérito, consoante se observa dos autos, realmente os fatos que ensejaram a oferta da ação penal ocorreram no ano de 2008, quando estava em vigor a Lei 10.684/2003. Ocorre que o tributo foi constituído definitivamente apenas em 2011, na vigência da Lei 12.382/2011, conforme se extrai do acórdão atacado: “Outrossim, no tocante à aplicabilidade da Lei 10.684/2003, o digno juiz da causa expôs tivesse sido essa questão resolvida por este Tribunal, o qual, por sinal, decidiu que, em decorrência do crime ter se consumado em 2011, de rigor a aplicação da Lei 12.382/2011”. (eDOC 7, p. 119) Dito isso, uma vez que a consumação se dá com a constituição definitiva do crédito, é incontroverso que o crime foi consumado na vigência da Lei 12.382/2011, quando já era exigido, para a suspensão da pretensão punitiva, que o parcelamento ocorresse antes do recebimento da denúncia. Mais a mais, não prospera a tese do recorrente de que a observância do enunciado da Súmula Vinculante 24, no caso concreto, importaria interpretação judicial mais gravosa da Lei 10.684/2003,

No entanto, essa orientação é discutível, visto que o Código Penal define a data da ação como marco para a incidência da norma penal no tempo, e não a do resultado. De acordo com Luciano Feldens, o que se discute não é a necessidade do procedimento administrativo para tipificar delitos contra a ordem tributária, pois isso já está claro na Súmula Vinculante n. 24. A questão principal é sobre a aplicabilidade de leis penais no tempo, que segue regramento diverso da consumação do crime. O que vale é a ação, não o resultado naturalístico.

Segundo o autor, há um equívoco dos Tribunais em adotarem o entendimento disposto, pois o artigo 4º do Código Penal é claro em prescrever que o tempo do crime é definido pelo momento da ação ou da omissão²⁹. Vale ressaltar ainda que não é unânime o posicionamento nos Tribunais, ou seja, há quem entenda que o marco temporal é o da data do fato, não do lançamento definitivo do crédito tributário³⁰.

porquanto a Súmula Vinculante é mera consolidação da jurisprudência da Corte, que, há muito, tem entendido que a consumação do crime tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal. (Recurso Extraordinário com Agravo 1.121.176, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/04/2018).

²⁹ FELDENS, Luciano. Crime tributário e Lei Penal no Tempo, Revista Consultor Jurídico, 11 de agosto de 2018, p. 7-10.

³⁰ Como visto, o Colegiado local considerou, para fins de aplicação da nova regra da disciplina da suspensão do processo, a data do efetivo cometimento do delito e não da constituição do débito tributário e seu efetivo parcelamento, evitando, assim, a incidência da alteração legislativa sobre o caso, o qual, por ser mais gravoso, não poderia retroagir. A alteração legislativa, todavia, traz restrição à concessão da suspensão do processo aos casos em que o parcelamento se deu antes do recebimento da denúncia.

Vejamos:

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

[...]

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

Portanto, a nova redação do art. 83, §2º, da Lei n. 9.430/1996, atribuída pela Lei n. 12.382/2011, por restringir a formulação do pedido de parcelamento ao período anterior ao recebimento da denúncia, é mais gravosa em relação ao regramento que substituiu, que não trazia essa limitação, o que impede sua aplicação às condutas a ela pretéritas. (REsp 1493306/ES, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017).

III. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

O princípio da insignificância surgiu primeiramente no Direito Civil Romano e consagrava o brocardo *minimis non curat praetor*, ou seja, o pretor não cuida de coisas pequenas. A questão deve ser juridicamente relevante para ser objeto do Direito. Na década de 60, Claus Roxin introduziu o princípio na seara criminal. Com o advento da moderna política criminal e sob a ótica do funcionalismo, o Direito Penal não deve se ater a adequações típicas irrelevantes, que não infringem de forma enfática os bens jurídicos tutelados³¹.

O autor, portanto, propôs a interpretação restritiva aos tipos penais, com a exclusão da conduta do tipo a partir da insignificante importância das lesões ou dos danos aos interesses sociais. O legislador, conforme Roxin, não possui competência para, em absoluto, estabelecer punições para as condutas não lesivas a bens jurídicos, que são somente contrárias à moral ou aos bons costumes. Procura restringir o teor literal do tipo formal, conformando-o a condutas socialmente admissíveis, em decorrência de suas ínfimas lesões aos bens jurídicos³².

Há dois conceitos-chave do funcionalismo de Roxin que dão base ao princípio da insignificância no âmbito criminal: a subsidiariedade e a lesividade. Para o autor, o Direito Penal deve ser utilizado apenas em situações em que se esgotou a possibilidade de resolução em outras áreas jurídicas. É subsidiário no sentido de que "somente se podem punir as lesões de bens jurídicos e as contravenções contra fins de assistência social, se tal for indispensável para uma vida em comum ordenada. Onde bastem os meios do direito civil ou do direito público, o direito penal deve retirar-se"³³.

A lesividade, por sua vez, relaciona-se com a necessidade de efetiva lesão a um bem jurídico para ser possível a criminalização de uma conduta. Meras adequações típicas que não são capazes de atingir o bem jurídico deverão ser consideradas atípicas, pois são insignificantes para o Direito Penal. A aplicação do

³¹ CAPEZ, Fernando. Princípio da insignificância ou bagatela. Jus Navigandi, Teresina, ano, v. 14, 2010, p. 1-2.

³² BRUTTI, Roger Spode. O princípio da insignificância frente ao poder discricionário do delegado de polícia. Jus Navigandi, Teresina, Ano, v. 11, 2007, p. 2-3.

³³ ROXIN, Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal, Lisboa: Ed. Veja, 1998, p. 28.

princípio da insignificância não gera impunidade, mas sim reafirma o propósito de não se limitar a punir toda e qualquer conduta que se adeque ao tipo. Não cabe ao legislador determinar o grau de lesividade da conduta em abstrato. É tarefa dos aplicadores do Direito avaliar quais condutas serão penalmente relevantes e justifiquem uma reprimenda criminal³⁴.

Além disso, a sua aplicação é condizente com o próprio ideal de Estado Democrático de Direito, pois o direito de liberdade é direito fundamental e, portanto, deverá ser limitado tão somente quando for necessário e imprescindível para os fins estatais: "uma ordem jurídica sem justiça social não é um Estado de direito material, e tampouco pode se utilizar da denominação de Estado Social um Estado planejador e providencialista que não acolha as garantias de liberdade do Estado de Direito"³⁵.

Nesse sentido, haveria duas extensões do princípio da insignificância: o primeiro relativo à suposta disponibilidade de os operadores do Direito selecionarem certas condutas insignificantes como passíveis de absolvição na seara criminal; o segundo relacionado ao controle legislativo, ou seja, resguardar que tipos penais não incriminem comportamentos não lesivos a algum bem tutelado pela ordem jurídica. Um comportamento moralmente reprovável, como não ceder o seu assento em um ônibus para um idoso, não poderia ser enquadrado como penalmente relevante, visto que o mal praticado não é passível de ensejar uma sanção penal³⁶.

Lança-se a questão: uma conduta que formalmente se adequa ao tipo penal, mas é considerada insignificante, atingiria a tipicidade, antijuridicidade, culpabilidade ou punibilidade? Para César Roberto Bitencourt, o princípio da insignificância sempre atingirá a tipicidade em sentido estrito, ou seja, o aspecto material da tipicidade. Dessa forma, uma conduta que se adequa com perfeição ao tipo

³⁴ BRUTTI, Roger Spode. O princípio da insignificância frente ao poder discricionário do delegado de polícia. Jus Navigandi, Teresina, Ano, v. 11, 2007, p. 5-6.

³⁵ ROXIN, Claus. Política criminal e sistema jurídico-penal. Trad. L. Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 07/09.

³⁶ CAPEZ, Fernando. Princípio da insignificância ou bagatela. Jus Navigandi, Teresina, ano, v. 14, 2010, p. 2-4.

penal, mas não produza gravidade relevante para os bens jurídicos correspondentes, não configurará um injusto típico, pois não atingiu a esfera material da tipicidade³⁷.

Zaffaroni compartilha da mesma visão, mas ressalta que o reconhecimento da bagatela depende de uma análise mais abrangente, sempre à luz dos fins últimos do Direito Penal: “A insignificância da afetação exclui a tipicidade, mas só pode ser estabelecida através da consideração conglobada da norma: toda a ordem normativa persegue uma finalidade, tem um sentido, que é a garantia jurídica para possibilitar uma coexistência que evite a guerra civil (a guerra de um contra todos). A insignificância só pode surgir à luz da finalidade geral que dá sentido à ordem normativa, e, portanto, à norma em particular, e que nos indica que essas hipóteses estão excluídas de seu âmbito de proibição, o que não pode ser estabelecido à simples luz de sua consideração isolada”³⁸.

O Supremo Tribunal Federal também reconhece que a insignificância atinge a tipicidade material, definindo, inclusive, os critérios cumulativos para o seu reconhecimento: mínima ofensividade da conduta, nenhuma periculosidade social da ação, reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e inexpressividade da lesão praticada. Não basta, assim, conferir se a extensão da lesão é pequena ou não (valor subtraído, por exemplo). Deve-se avaliar também as demais circunstâncias, se elas autorizam o reconhecimento da insignificância³⁹. No entanto, essa questão será aprofundada no tópico seguinte.

³⁷ BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal, 5: parte especial: dos crimes contra a administração pública e dos crimes praticados por prefeitos – 9. Ed. rev. ampl. e atual. – São Paulo, Saraiva, 2015, p. 280-281.

³⁸ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004, p. 534.

³⁹ Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME DE FURTO. ARTIGO 155 DO CÓDIGO PENAL. INAPLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INEXISTÊNCIA DE TERATOLOGIA. REITERAÇÃO DELITIVA COMPROVADA. REVOLVIMENTO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INADMISSIBILIDADE NA VIA ELEITA. INEXISTÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. O princípio da insignificância incide quando presentes, cumulativamente, as seguintes condições objetivas: (a) mínima ofensividade da conduta do agente, (b) nenhuma periculosidade social da ação, (c) grau reduzido de reprovabilidade do comportamento, e (d) inexpressividade da lesão jurídica provocada. 2. In casu, o recorrente foi condenado, pelo juízo natural, à pena de 01 (um) ano e 02 (dois) meses de reclusão, em regime inicial fechado, pela prática do crime previsto no artigo 155 do Código Penal. 3. O princípio da bagatela é afastado quando comprovada a contumácia na prática delitiva. Precedentes: HC 123.199-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 13/03/2017, HC 115.672, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 21/5/2013, HC nº 133.566, Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 12/5/2016, ARE 849.776-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 12/3/2015, HC 120.662, Segunda Turma, Rel.

III. I. ATUAL APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA PELO JUDICIÁRIO BRASILEIRO

O princípio da insignificância é amplamente aceito pelo Judiciário brasileiro e, como visto, uma conduta que não lesiona bem jurídico algum é atípica, ou seja, afasta a sua tipicidade. Portanto, a regra é que seja possível sua aplicação a todos os crimes. No entanto, esse tópico tratará de algumas situações em que o princípio é inaplicável, seja porque lesiona mais de um bem jurídico, seja porque a lesão não é insignificante pela circunstância do delito.

Com relação a crimes patrimoniais, nem todos admitem a incidência do princípio em face do reduzido valor obtido pelo agente. O roubo, por exemplo, não é passível de tal consideração, pois é um crime complexo, ou seja, tutela mais de um bem jurídico: o patrimônio, a liberdade individual e a integridade física e moral dos indivíduos⁴⁰. Apesar de o bem jurídico do patrimônio não ser lesado materialmente, os outros dois o foram; portanto, tal fato impede que a conduta do agente seja considerada insignificante⁴¹.

Min. Teori Zavascki, DJe de 21/8/2014, HC 120.438, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber, DJe de 12/03/2014, HC 118.686, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 4/12/2013, HC 112.597, Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, DJe de 10/12/2012. 4. A irresignação recursal é incompatível com a realização de inovação argumentativa preclusa, ante a ausência de insurgência em momento processual anterior. Precedentes: HC 127.975 AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 03/08/2015, RHC 124.715 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe 19/05/2015, e AI 518.051-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ de 17/2/2006. 5. O habeas corpus é ação inadequada para a valoração e exame minucioso do acervo fático probatório engendrado nos autos. 6. A reiteração dos argumentos trazidos pelo agravante na petição inicial da impetração é insuscetível de modificar a decisão agravada. Precedentes: HC 136.071-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 09/05/2017; HC 122.904-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 17/05/2016; RHC 124.487-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 01/07/2015. 7. Agravo Regimental desprovido.

(RHC 163009 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/12/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 17-12-2018 PUBLIC 18-12-2018)

⁴⁰ BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal, 3: parte especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos – 11. Ed. rev. e atual. – São Paulo, Saraiva, 2015, p. 99-101.

⁴¹ APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE ROUBO. SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DA DEFESA. PLEITO ABSOLUTÓRIO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. CRIME COMPLEXO. PROTEÇÃO DO PATRIMÔNIO E DA INTEGRIDADE DA PESSOA. DESCLASSIFICAÇÃO PARA O CRIME DE FURTO. INVIABILIDADE. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. PERSEGUIÇÃO E

Da mesma forma, o crime de extorsão não admite a aplicação da bagatela, pois predomina o entendimento de que o delito, como no roubo, infringe outros bens jurídicos e, mesmo em um reduzido valor, não será possível reconhecer a insignificância⁴².

O delito patrimonial clássico ao qual se aplica a insignificância é o furto, pois viola unicamente o patrimônio da vítima. No entanto, discute-se a respeito de quando o delito será considerado insignificante, isto é, se apenas o valor do bem deve ser levado em consideração na ponderação sobre a ofensa ao bem jurídico tutelado.

Estipulou-se inicialmente que a base para aferir a insignificância da lesão era o salário mínimo vigente à época. Assim, caso fosse extrapolado esse valor, não

RECONHECIMENTO PELA VÍTIMA. GRAVE AMEAÇA COMPROVADA. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

1. A aplicação do princípio da insignificância não é cabível no crime de roubo, em razão da violência ou grave ameaça a ele inerente, e por serem tuteladas, além do patrimônio, a integridade física e moral da vítima.

2. Inviável a desclassificação do crime de roubo simples para o delito de furto se devidamente comprovada a grave ameaça, exercida por meio de simulação de porte de arma de fogo, além de ameaça verbal, para subtrair os pertences da vítima.

3. Em crimes contra o patrimônio, geralmente cometidos à ausência de testemunhas, a palavra da vítima possui especial relevo probatório, notadamente quando corroboradas por outros elementos.

4. Recurso conhecido e não provido para manter a sentença que condenou o apelante como incurso nas sanções do artigo 157, caput, do Código Penal, à pena de 04 (quatro) anos de reclusão, em regime aberto, e 10 (dez) dias-multa, calculados à razão mínima.

(Acórdão n.1019581, 20150710231853APR, Relator: ROBERVAL CASEMIRO BELINATI, Revisor: SILVANO BARBOSA DOS SANTOS, 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 18/05/2017, Publicado no DJE: 29/05/2017. Pág.: 186/203).

⁴² APELAÇÃO CRIMINAL. EXTORSÃO QUALIFICADA MEDIANTE RESTRIÇÃO DE LIBERDADE DA VÍTIMA. INVIÁVEL O PLEITO DE INÉPCIA DA DENÚNCIA QUANDO A EXORDIAL ACUSATÓRIA OBSERVA OS REQUISITOS CONSTANTES DO ARTIGO 41 DO CÓDIGO DE PROCESSO PENAL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CORRELAÇÃO. CONGRUÊNCIA ENTRE OS FATOS DESCRITOS NA DENÚNCIA E OS UTILIZADOS NA CONDENAÇÃO EM SENTENÇA. PRELIMINARES REJEITADAS. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. CRIME PRATICADO MEDIANTE GRAVE AMEAÇA EXERCIDA CONTRA PESSOA. IMPOSSIBILIDADE DE ABSOLVIÇÃO. PROVAS SUFICIENTES DE AUTORIA E MATERIALIDADE DELITIVA. CONFIGURAÇÃO DA QUALIFICADORA DE RESTRIÇÃO DE LIBERDADE DA VÍTIMA. INCABÍVEL A EXCLUSÃO DA PENA DE MULTA POR SER O RÉU HIPOSSUFICIENTE ANTE A VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. ISENÇÃO DE CUSTAS. COMPETÊNCIA DO JUÍZO DAS EXECUÇÕES. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO.

(...)

IV - Tratando-se de crime praticado com grave ameaça exercida contra a pessoa, com restrição de sua liberdade, inviável é a aplicação do princípio da insignificância, tendo em vista que a integridade física da vítima e seu direito de ir e vir jamais podem ser tidos como bens de ínfimo valor.

(...)

(Acórdão n.802603, 20130610139685APR, Relator: JOSÉ GUILHERME, Revisor: HUMBERTO ULHÔA, 3ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 10/07/2014, Publicado no DJE: 16/07/2014. Pág.: 235).

caberia a sua aplicação⁴³. Entretanto, tal parâmetro foi sendo mitigado com o tempo, até que o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que o simples valor do bem não caracteriza, por si só, a insignificância. Conforme o julgamento do *Habeas Corpus* 94439/RS pela Primeira Turma do STF, somente será atípica a conduta que corresponder aos requisitos traçados como fundamentais: “(a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada”⁴⁴.

Um bem furtado pode ser insignificante em termos monetários, mas, a depender do caso, é possível que seu furto não o seja, justificando uma sanção penal ao agente. A contumácia, por exemplo, é um dos fatores que afasta a condição de insignificância da conduta do agente, pois a proteção ao bem jurídico patrimônio restaria comprometida⁴⁵.

No entanto, há crimes não patrimoniais que não admitem a aplicação da bagatela. O Enunciado de Súmula n. 589 do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, ressalta que o princípio da insignificância é inaplicável aos crimes e às contravenções

⁴³ PENAL - FURTO TENTADO - APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA - INVIABILIDADE DA PRETENSÃO. O princípio da insignificância tem lugar quando a ínfima lesividade da conduta não repercute o bastante na ordem jurídica de molde a justificar a persecução penal. Não se aplica, todavia, quando o valor do bem subtraído supera o salário mínimo vigente à época do fato, devendo, portanto, ser mantida a condenação.

(Acórdão n.126964, 19990110229319APR, Relator: NATANAEL CAETANO, Revisor: P. A. ROSA DE FARIAS, 1ª Turma Criminal, Data de Julgamento: 18/05/2000, Publicado no DJU SEÇÃO 3: 21/06/2000. Pág.: 50)

⁴⁴ STF, 1ª Turma, HC 94439/RS, Rel. Min. Menezes Direito, j. 03/03/2009.

⁴⁵ Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME DE FURTO. ARTIGO 155 DO CÓDIGO PENAL. INAPLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INEXISTÊNCIA DE TERATOLOGIA. REITERAÇÃO DELITIVA COMPROVADA. REVOLVIMENTO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. INADMISSIBILIDADE NA VIA ELEITA. INEXISTÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. O princípio da insignificância incide quando presentes, cumulativamente, as seguintes condições objetivas: (a) mínima ofensividade da conduta do agente, (b) nenhuma periculosidade social da ação, (c) grau reduzido de reprovabilidade do comportamento, e (d) inexpressividade da lesão jurídica provocada. 2. In casu, o recorrente foi condenado, pelo juízo natural, à pena de 01 (um) ano e 02 (dois) meses de reclusão, em regime inicial fechado, pela prática do crime previsto no artigo 155 do Código Penal. 3. O princípio da bagatela é afastado quando comprovada a contumácia na prática delitiva. (...) 7. Agravo Regimental desprovido.

(RHC 163009 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 07/12/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 17-12-2018 PUBLIC 18-12-2018)

que envolvam violência doméstica contra a mulher, pois não cumprem os requisitos para seu reconhecimento – em especial, o de mínima ofensividade da conduta⁴⁶.

Já o Enunciado de Súmula n. 599 do mesmo Tribunal prescreve que, nos crimes contra a Administração Pública, é igualmente inaplicável o princípio, pois o bem jurídico tutelado não envolve apenas o patrimônio, mas também a moralidade administrativa⁴⁷.

Mais recentemente, foi editada a Súmula n. 606 no STJ, que afirma a adequação típica da transmissão clandestina de sinal de internet via radiofrequência no artigo 186 da Lei n. 9.472/1997. Dessa forma, não serão considerados insignificantes os chamados “gatos”, pois são crimes formais, de perigo abstrato, os quais possuem como bem jurídico protegido a segurança dos meios de comunicação⁴⁸.

Portanto, a regra geral é a aplicabilidade da insignificância para todos os crimes e contravenções penais, caso cumpridos os requisitos cumulativos da mínima ofensividade da conduta do agente, nenhuma periculosidade social, reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e inexpressividade da lesão. No entanto, como exposto, alguns delitos não comportam essa caracterização, justamente por não preencherem as quatro condições propostas pelo Supremo Tribunal Federal.

III. II. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

No que se refere à aplicação do princípio da insignificância aos delitos tributários, a situação se torna um pouco mais complexa. A Lei n. 10.522/2002, em seu artigo 20, dispõe que "Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante

⁴⁶ Súmula 589 - É inaplicável o princípio da insignificância nos crimes ou contravenções penais praticados contra a mulher no âmbito das relações domésticas. (Súmula 589, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/09/2017, DJe 18/09/2017)

⁴⁷ Súmula 599 - O princípio da insignificância é inaplicável aos crimes contra a administração pública. (Súmula 599, CORTE ESPECIAL, julgado em 20/11/2017, DJe 27/11/2017)

⁴⁸ Súmula 606 - Não se aplica o princípio da insignificância a casos de transmissão clandestina de sinal de internet via radiofrequência, que caracteriza o fato típico previsto no art. 183 da Lei n. 9.472/1997. (Súmula 606, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 11/04/2018, DJe 17/04/2018)

requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”, conforme modificação introduzida pela Lei n. 11.033/2004.

O legislador entendeu que não há custo-benefício para o movimento da máquina estatal em execuções fiscais com valores inferiores a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) – os próprios gastos do processo causariam, por si sós, maiores prejuízos ao Estado que o ilícito provocou.

O Ministério da Fazenda, por meio das Portarias n. 75 e 130, de 2012, atualizou os valores permitidos para o reconhecimento da insignificância. Foi estipulado o montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para o arquivamento de execuções fiscais, caso haja elemento objetivo que demonstre elevado potencial de recuperabilidade do crédito – observados os requisitos de eficiência, economicidade, praticidade e outras peculiaridades⁴⁹.

No entanto, essa atualização do montante permitido para se verificar a insignificância nos crimes contra a ordem tributária gerou dissenso entre os Tribunais Superiores. O Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, entendia que ainda era

⁴⁹ Portaria nº 75/2012:

Art. 1º Determinar:

I – a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e

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

§ 6º O Procurador da Fazenda Nacional poderá, após despacho motivado nos autos do processo administrativo, promover o ajuizamento de execução fiscal de débito cujo valor consolidado seja igual ou inferior ao previsto no inciso II do caput, desde que exista elemento objetivo que, no caso específico, ateste elevado potencial de recuperabilidade do crédito.

§ 7º O Procurador-Geral da Fazenda Nacional, observados os critérios de eficiência, economicidade, praticidade e as peculiaridades regionais e/ou do débito, poderá autorizar, mediante ato normativo, as unidades por ele indicadas a promoverem a inscrição e o ajuizamento de débitos de valores consolidados inferiores aos estabelecidos nos incisos I e II do caput.

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não ocorrida a citação pessoal do executado e não conste dos autos garantia útil à satisfação do crédito.

Portaria nº 130/2012:

Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito.

aplicável o valor de R\$ 10.000,00. Argumentava, para tanto, que Portarias não possuem a força normativa para revogar lei em sentido estrito, muito menos na área criminal, onde o princípio da legalidade é tão significante⁵⁰.

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, entende que o limite aplicável é o definido pelas Portarias n. 75 e 130, ou seja, de R\$ 20.000,00. Apesar de não serem leis em sentido estrito, as Portarias produzem efeitos penais e, portanto, são válidas para o campo criminal⁵¹. Ressalta ainda que esse patamar é aplicável inclusive para crimes ocorridos antes da edição dos atos normativos, pois se aplica ao agente a retroatividade da norma benéfica⁵².

Com o distanciamento de posicionamentos entre os Tribunais Superiores, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu revisar o Tema 157 para estabelecer que o limite aplicável fosse o definido pelas Portarias do Ministério da Fazenda, seguindo o entendimento do Supremo Tribunal Federal: “Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20 mil a teor do disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda”.

Superada a discussão do montante limite correspondente à insignificância penal tributária, passa-se à análise de outras questões: o valor considerado deve ser o da data da constituição definitiva do crédito tributário ou a multa e os juros devem ser computados no cálculo? Além disso, as Portarias n. 75 e 130 do Ministério da Fazenda possuem aplicabilidade na esfera estadual, tendo em vista que são federais?

A posição majoritária para o primeiro questionamento é de que se deve considerar o valor da data do lançamento, e não o montante acrescido de juros e multa. O crime contra a ordem tributária se consuma com a constituição definitiva do crédito

⁵⁰ AgRg no REsp 1241697/PR, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 13/08/2013.

⁵¹ STF. 2ª Turma. HC 120620/RS e HC 121322/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgados em 18/2/2014.

⁵² HC 139.393, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 18/04/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-089 DIVULG 28-04-2017 PUBLIC 02-05-2017

tributário; logo, esse deve ser o momento apropriado para examinar a insignificância dos valores em questão⁵³.

Com relação ao segundo, é igualmente majoritário o entendimento de que as Portarias do Ministério da Fazenda se aplicam tão somente à esfera federal. Logo, caso o delito envolva tributos estaduais ou municipais – como o ICMS ou ISS, por exemplo –, deve haver dispositivo legal específico no ente em questão para ser possível a aplicação do princípio da insignificância ao crime contra a ordem tributária⁵⁴.

Portanto, para sonegação de tributos federais, o limite atual para o reconhecimento da bagatela é de R\$ 20.000,00, conforme recente mudança de entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça. Para tributos de outras esferas de governo, deve-se observar o dispositivo legal específico do ente para ser possível o reconhecimento da atipicidade da conduta: caso não haja tal regramento, fica impossibilitada a aplicação da bagatela.

⁵³ STJ. 5ª Turma. RHC 74.756/PR, Rel. Min. Ribeiro Dantas, julgado em 13/12/2016 e REsp 1.306.425/RS, 6ª Turma, rel. min. Maria Thereza de Assis Moura, DJe de 1º/7/2014; TRF-3, 2ªT, ACR 0002039-95.2007.4.03.6113, rel. des. fed. Nelson dos Santos, DJe 31/5/2012

⁵⁴ STJ - HC 180993/SP, 5ª Turma, Rel. Min. Jorge Mussi, DJe 19/12/2011 e HC 165003/SP, 6ª Turma, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, DJe 20/03/2014. TJDFT – Acórdão n.490842, 20050610080795APR, Relator: ROBERVAL CASEMIRO BELINATI, Revisor: SILVÂNIO BARBOSA DOS SANTOS, 2ª Turma Criminal, Data de Julgamento: 17/03/2011, Publicado no DJE: 30/03/2011. Pág.: 226.

IV. EXCLUDENTE DE PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO FISCAL

Nesse capítulo, será feita uma breve análise da extinção da punibilidade prevista para crimes contra a ordem tributária, concernente ao pagamento dos débitos fiscais. Haverá a exposição do histórico do instituto e sua adequação ou não aos princípios constitucionais e à sistemática penal.

IV. I. HISTÓRICO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO FISCAL

A extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal foi inicialmente prevista no bojo da Lei n. 8.137/1990, que define a grande maioria dos crimes contra a ordem tributária. Em seu artigo 14, o dispositivo legal estabelecia que a punibilidade fosse extinta para os agentes que realizassem o pagamento dos tributos devidos e acessórios, desde que antes do recebimento denúncia.

Essa possibilidade foi revogada pela Lei n. 8.383/1991, mas logo depois foi novamente prevista pela Lei n. 9.249/1995, em seu artigo 34. Vale ressaltar que a redação original manteve-se quase inalterada, assim como o marco temporal. Dessa forma, só seria possível extinguir a punibilidade dos agentes que realizassem o pagamento dos tributos e dos acessórios antes do recebimento da denúncia.

Com o advento da Lei n. 10.684/2003, em seu artigo 9º, parágrafo 2º, a extinção da punibilidade pelo pagamento seria possível a qualquer tempo, ou seja, houve uma inovação legislativa benéfica que não condicionava mais o reconhecimento da extinção da punibilidade ao pagamento anterior ao recebimento da denúncia. Assim, deveria retroagir a todos os casos pretéritos à edição do dispositivo legal⁵⁵.

⁵⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

No entanto, o art. 6º da Lei n. 12.382/2011 definiu que, no caso de parcelamento dos débitos tributários, a suspensão da pretensão punitiva só poderia ocorrer caso o pedido de parcelamento fosse formalizado antes do recebimento da denúncia. Essa previsão legal gerou controvérsias a respeito da revogação ou não do artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, pois há quem entenda que a lei posterior tratou da extinção da punibilidade como um todo, ao passo que outros consideram que parcelamento de débito e extinção da punibilidade pelo pagamento do débito são institutos completamente distintos e, portanto, não houve revogação do dispositivo anterior.

No julgamento do HC 116.828/SP, o Supremo Tribunal Federal encerrou a discussão e seguiu a segunda corrente, de que a Lei n. 12.382/2011 não afetou o §2º do art. 9º da Lei n. 10.684/2003, ou seja, a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito poderia se dar a qualquer tempo:

EMENTA Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do writ. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício.

1. Não tendo sido analisada pelo Superior Tribunal de Justiça defesa fundada no princípio da insignificância, é inviável a análise originária desse pedido pela Suprema Corte, sob pena de supressão de instância, em afronta às normas constitucionais de competência.

2. Não se conhece do habeas corpus.

3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente.

4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito

(...)

XL - a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.

5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente.

(HC 116828, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 13/08/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013)

Dessa forma, com tal entendimento, o agente acusado de delitos contra a ordem tributária pode esperar até o grau recursal para realizar o pagamento dos tributos, sem se preocupar com o prazo deste. Além disso, foi ressaltado que parcelamento e pagamento integral são institutos distintos, com regramentos igualmente distintos.

IV. II. CONSTITUCIONALIDADE E ADEQUAÇÃO À SISTEMÁTICA PENAL

A possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal é altamente controversa no âmbito jurídico. Por um lado, há quem assevere que, sem essa excludente, não só o erário público ficaria prejudicado, mas também seria afetado o bem jurídico tutelado pela previsão dos crimes contra a ordem tributária. Outros, porém, enfatizam que não é correta a instrumentalização do Direito Penal para fins arrecadatórios, por ser um sistema coeso com o fim específico de proteger bens jurídicos, não o de garantir a saúde financeira do Estado.

O Direito Penal tutela bens jurídicos considerados relevantes pela sociedade em determinada época. Como exemplos, podemos citar a vida, a integridade física, o patrimônio, a liberdade sexual, entre outros. Portanto, o intuito principal da criminalização de determinada conduta se baseia no potencial lesivo desta para um bem jurídico socialmente relevante⁵⁶. No entanto, o fim da restrição da liberdade pelo Direito Penal abarca diversas vertentes, cada uma com características próprias.

⁵⁶ AIRE, Leandro Antônio. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária. 2013, p. 1-3.

Segundo Juan Carlos Ferré Olivé, há dois grandes grupos de teorias dos fins da sanção penal: as teorias absolutas ou de justiça e as teorias relativas ou de finalidade.

As teorias absolutas são voltadas ao passado, ou seja, a pena é imposta como exclusiva punição ao agente que realizou a conduta, como uma forma de retribuição de sua culpabilidade. Diante de um mal cometido, é necessária a imposição de um novo mal, com o intuito de equilibrar a balança da justiça.

A base dos argumentos dessas teorias está nas obras de Immanuel Kant e Georg Hegel. Kant considerava a sanção penal como um imperativo categórico, ou seja, um mandato incondicionado de justiça. O autor afirmava que somente com a Lei de Talião se poderia oferecer quantidade e qualidade de castigo, mas essa pena seria imposta em um Tribunal, ou seja, por um órgão jurisdicional.

Já Hegel considerava a pena como uma negação da negação do direito, ou seja, deve-se afirmar que as normas estão vigentes e, por isso, é imprescindível punir o indivíduo pela infringência às normas. A função de retribuição pelo mal cometido é, na verdade, uma afirmação de que o direito está vigente.

Em geral, essas teorias não foram respaldadas pelos sistemas penais contemporâneos, pois seus argumentos negativos superavam os positivos. A ideia de que a pena serviria apenas para punir isoladamente o agente não se mostra compatível com um Estado Democrático de Direito⁵⁷.

Já as teorias relativas ou de finalidade entendem que a sanção penal possui o claro intuito de prevenir que o mal praticado se repita, isto é, a reprimenda se baseia em sua eficácia futura. A pena deve ser útil para a sociedade, e não fruto de vingança, de retribuição de males praticados.

Franz Von Lizst, por exemplo, sustentava que a pena tem caráter finalista, ou seja, almeja-se atingir uma finalidade. A pena correta, portanto, é a pena

⁵⁷ OLIVÉ, Juan Carlos Ferré. Direito Penal Brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema; apresentação e prólogo Claus Roxin – São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011, p. 192-195.

justa e necessária, que se configura como um meio para atingir um determinado fim, sempre com a maior economia possível nesse processo⁵⁸.

No entanto, o funcionalismo proposto por Claus Roxin foi fundamental para o desenvolvimento dos fins da pena. O autor afirmava que o sistema jurídico penal não deve se vincular a dados ontológicos, como ação e causalidade, mas deve se orientar exclusivamente pelos fins últimos do Direito Penal, que é a proteção aos bens jurídicos tutelados através da prevenção geral, direcionada à sociedade, e especial, com foco na ressocialização do agente⁵⁹.

O tipo é reformulado no funcionalismo, especialmente por conta da prevenção geral. Um direito penal preventivo deve proibir ações que são perigosas para um bem jurídico, de forma objetiva. Condutas sem a mínima periculosidade não geram riscos juridicamente relevantes, sendo, portanto, atípicas. Prospera a teoria da imputação objetiva, ou seja, a lesão, para ser punível, deve gerar um risco não permitido juridicamente, e do risco deve ocasionar um resultado causal. Uma conduta que produz resultado, mas não gera um risco não permitido pela sociedade é atípica nesse caso⁶⁰.

Um acidente automobilístico pode ser usado como exemplo para ilustrar a teoria da imputação objetiva. O condutor que fere um pedestre não necessariamente deve responder por lesão corporal, pois o automóvel proporciona um risco permitido pela sociedade. Caso o motorista estivesse na velocidade da via, seguindo todas as regras de trânsito e o pedestre atravessa repentinamente em uma área não permitida, gerando um acidente, não houve criação de um risco não permitido pelo condutor, portanto, sua conduta é atípica.

A situação muda caso o agente estivesse dirigindo em velocidade acima da permitida, ou digitando mensagens pelo telefone celular. Gera-se um risco não permitido pela sociedade com sua conduta e o mesmo acidente seria punível pelo Direito Penal. Percebe-se, assim, que o foco não se concentra no plano fático, o resultado em si, mas sim na análise dos riscos criados pela conduta do agente a bens tutelados juridicamente.

⁵⁸ OLIVÉ, Juan Carlos Ferré. Direito Penal Brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema; apresentação e prólogo Claus Roxin – São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011, p. 196-208.

⁵⁹ GRECO, Luiz. Introdução à dogmática funcionalista do delito. Revista Jurídica, n. 272, p. 228-232.

⁶⁰ GRECO, Luiz. Introdução à dogmática funcionalista do delito. Revista Jurídica, n. 272, p. 233-241.

Superada a breve exposição dos fins da pena, é fundamental a análise da adequação da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal a esses fins, bem como sua própria constitucionalidade, visto que a Constituição Federal exige que haja proporcionalidade e efetividade no dever de proteger bens jurídicos fundamentais através do Direito Penal⁶¹.

Inicialmente, é sempre importante ressaltar que o fim último do Direito Penal é centrado na tutela de bens jurídicos, ou seja, a discussão será voltada para o grau de proteção que a extinção da punibilidade proporciona aos bens jurídicos tutelados pela previsão dos crimes contra a ordem tributária.

Há quem entenda que a extinção da punibilidade é benéfica por três motivos básicos: com o pagamento do débito fiscal, não há por que continuar a persecução penal, pois a lesão ao erário já foi restaurada; caso não houvesse a previsão, o agente, mesmo pagando, continuaria sob a ameaça de pena privativa de liberdade e, assim, não teria nenhum estímulo para realizar o pagamento; por último, o sistema carcerário se encontra precário e, portanto, não há razão para onerá-lo cada vez mais⁶².

No entanto, há diversas críticas a respeito de sua previsão para os crimes contra a ordem tributária. O Direito Penal, nessa concepção, torna-se extremamente utilitarista, pois é usado apenas para coagir pessoas a pagarem o que devem ao Fisco. Há inclusive o estímulo a sonegar, visto que existe a garantia de que, mesmo se as autoridades descobrirem o delito, o simples pagamento isenta de pena o agente. Nesse caso, inexistente a chamada prevenção geral, por haver um contingente indeterminado de indivíduos que não se sente obrigado a seguir a norma penal: a sonegação é a regra, e o pagamento, mera punição pela descoberta do crime⁶³.

Entende-se ainda que o Direito Penal mostra-se seletivo e elitista, pois, para os crimes que convêm à elite socioeconômica, há diversos institutos despenalizadores, ao passo que, para os crimes que ameaçam a mesma elite, como

⁶¹ STRECK, Lênio Luiz. Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais, 2009, p. 21.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 230-231.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 230-231.

crimes patrimoniais, deve ser aplicado o “Direito Penal máximo”⁶⁴. A Constituição Federal traz expressamente que “todos são iguais perante a lei”. A isonomia, portanto, deve constituir pilar da democracia, por impedir o tratamento privilegiado de iguais perante a lei.

Outros enfatizam que a criação dessas previsões despenalizadoras é desprovida de tratamento científico penal, pois não há previsão semelhante no Código Penal ou em leis extravagantes. A extinção de punibilidade que mais se assemelha à dos crimes contra a ordem tributária é a do peculato culposo⁶⁵, mas justamente o fato de ser culposo é que justifica sua existência: não há, nesse caso, o estímulo para o cometimento de delitos, pois não há dolo na conduta⁶⁶.

O Direito Penal não pode ser usado puramente para ameaçar o agente com os desconfortos do processo, para coagi-lo a pagar o que deve. A punibilidade deveria coibir a reprodução da conduta, ou seja, não pode haver previsão que isente de pena o infrator pelo simples pagamento. O poder punitivo não é comerciável, não é moldável para atingir os fins arrecadatórios do Estado⁶⁷.

Como já foi ressaltado, não há data limite para o pagamento: com o atual regramento dos crimes contra a ordem tributária, o infrator pode calcular os riscos de efetuar o pagamento até o trânsito em julgado da condenação. Assim, mesmo a extinção da punibilidade ter sido projetada para internalizar os custos da prática delitiva, a forma como o instituto tem sido utilizado na política criminal acaba por estabelecer incentivos

⁶⁴ MATOS, Ana Elisa A. D. A Extinção da Punibilidade Mediante Pagamentos nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil (Distrito Federal). nr. 79, v. 23, p. 227.

⁶⁵ Art. 312 - Apropriar-se o funcionário público de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio: Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa.

(...)

Peculato culposo

§ 2º - Se o funcionário concorre culposamente para o crime de outrem:

Pena - detenção, de três meses a um ano.

§ 3º - No caso do parágrafo anterior, a reparação do dano, se precede à sentença irrecorrível, extingue a punibilidade; se lhe é posterior, reduz de metade a pena imposta.

⁶⁶ RÍOS, Rodrigo Sánchez. Das Causas de Extinção da Punibilidade p.13-16

⁶⁷ NABARRETE NETO, André. Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março 1997. n. 17, p. 178.

para a prática ilícita, pois inclusive em sede de recurso é possível pagar a quantia devida e ter sua punibilidade extinta⁶⁸.

A instrumentalização do Direito Penal, somente visando os cofres públicos, inutiliza a função clássica do Direito Penal. Deturpa, portanto, a dogmática penalista ao acabar com a função preventiva da pena, em sua forma geral e especial. Descaracteriza a prevenção geral por garantir ao infrator a certeza de que não sofrerá nenhuma consequência criminal com o pagamento do tributo. Desvirtua a prevenção especial pelo fato de o infrator poder utilizar da extinção da punibilidade quantas vezes lhe aprouver, sem ser considerado reincidente, pois a extinção da punibilidade ataca todos os efeitos penais, inclusive a reincidência⁶⁹.

⁶⁸ BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise econômica do direito penal tributário: uma crítica à política criminal brasileira. Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2017, p. 109.

⁶⁹ ROCHA, José Félix Jesus da. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: uma análise sob o foco dos princípios e do utilitarismo. 2014, p. 62-64.

V. COMPARATIVO ENTRE INSTITUTOS PENAIS APLICADOS A CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A CRIMES PATRIMONIAIS

Com todas as considerações expostas, exsurge uma dúvida: há tratamento isonômico entre os infratores de delitos patrimoniais e os agentes que lesam a ordem tributária? Pode-se inferir que hoje, no Brasil, há certo privilégio para os crimes comumente denominados “de colarinho branco”?

De início, vale ressaltar a discrepância entre os valores considerados insignificantes para as duas categorias de crimes. De um lado, um furto qualificado pelo concurso de agentes de bens estimados em pouco mais de 1/3 do salário mínimo vigente⁷⁰. De outro, uma possível fraude praticada com o intuito de driblar a Receita Federal, em montante que beira R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

No primeiro caso, não foi reconhecida a insignificância, pois os desembargadores enfatizaram que a conduta dos réus não condiz com o benefício, considerando que furtaram mercadorias estimadas em R\$ 321,42 (trezentos e vinte e um reais e quarenta de dois centavos) de um supermercado, em comunhão de esforços. É importante notar que os agentes não eram reincidentes ou contumazes na prática de crimes contra o patrimônio. Logo, deverão cumprir pena de dois anos de reclusão pelo

⁷⁰ PENAL E PROCESSO PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE FURTO QUALIFICADO PELO CONCURSO DE PESSOAS. AUTORIA DE MATERIALIDADE COMPROVADAS. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. RECURSOS CONHECIDOS E DESPROVIDOS.

1. A absolvição mostra-se inviável quando o conjunto probatório carreado aos autos, sobretudo a prova oral, demonstra a prática de crime de furto qualificado pelo concurso de agentes.

2. Somente haverá crime impossível quando os meios empregados não forem aptos para a prática do delito, isto é, quando a inidoneidade do meio é absoluta, o que não é o caso dos autos.

3. O reconhecimento do princípio da insignificância só é possível "quando há a satisfação concomitante de certos pressupostos, tais como: a) mínima ofensividade da conduta do agente; b) nenhuma periculosidade social da ação; c) reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento; e d) inexpressividade da lesão jurídica provocada" (RHC nº 122.464/BA-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Celso de Mello, DJe de 12/8/14), situações não verificadas in casu.

4. O valor total dos bens subtraídos corresponde a 1/3 (um terço) do salário mínimo vigente à época dos fatos, o que demonstra não se tratar de lesão inexpressiva.

5. O Supremo Tribunal Federal adota a Teoria da Amotio/Apreensão, segundo a qual a consumação do furto ocorre com a simples inversão da posse da res furtiva.

6. Recursos conhecidos e desprovidos.

(Acórdão n.1169052, 20171610059414APR, Relator: CARLOS PIRES SOARES NETO, Revisor: GEORGE LOPES, 1ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 25/04/2019, Publicado no DJE: 15/05/2019. Pág.: 3095/3117).

furto qualificado praticado, pois a lesão provocada não é insignificante – supera o patamar de um terço do salário mínimo.

Já no segundo caso, como foi observado anteriormente, o infrator fará jus ao benefício da insignificância, visto que o montante sonegado não possui o condão de lesar de forma relevante a ordem tributária. Não há interesse, nesse caso, de a Fazenda executar a quantia, tendo em vista que os custos do procedimento superariam os provenientes da recuperação do valor sonegado. Percebe-se, portanto, que o princípio da insignificância poderá ter diferentes valores, a depender do crime.

Além disso, há uma segunda questão: haveria disponibilidade de uma ação penal, a depender do juízo da Fazenda Pública? Em diversos processos no Brasil, como o furto citado anteriormente, o valor da lesão é muito inferior aos custos do processo: no caso, o prejuízo do supermercado foi de aproximadamente trezentos reais, enquanto uma ação penal possui custos elevadíssimos, tanto em relação ao processo, quanto com o efetivo de servidores para julgar a demanda (juízes, promotores, peritos, oficiais de justiça, entre outros). E, mesmo com todo esse custo, nenhum crime contra o patrimônio foi deixado de ser apurado por ser economicamente inviável, como ocorre na seara tributária.

Pode-se argumentar que o bem jurídico do patrimônio atinge terceiro, e não o Fisco Nacional. No entanto, a lesão provocada pelo furto insignificante também não lesou significativamente o terceiro lesado, por se tratar de uma rede de supermercados internacional e, considerando que a ação penal para o furto é pública incondicionada, o ofendido não é consultado a respeito do interesse em prosseguir com a demanda. Nos crimes contra a ordem tributária, criou-se essa discricionariedade para prosseguir ou não com a ação penal, a depender dos custos do processo administrativo definido pelas Portarias n. 75 e 130 do Ministério da Fazenda.

Por fim, a causa de exclusão de punibilidade por força do pagamento do débito tributário é um diferencial entre os crimes. O agente poderá realizá-lo até o trânsito em julgado da sentença condenatória, e evidentemente é aplicada somente aos delitos contra a ordem tributária. No entanto, ao furto e aos demais crimes se aplica a regra do artigo 16 do Código Penal, que descreve o arrependimento posterior:

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

A regra geral, nesse caso, é clara: caso o crime não seja cometido com violência ou grave ameaça e o infrator reparar o dano causado até o recebimento da denúncia, ele fará jus à redução de pena de um a dois terços. Entretanto, foi criada exclusivamente para os crimes tributários uma exclusão da punibilidade – não redução de pena – com o pagamento. O agente será absolvido pelo simples pagamento do débito em qualquer instância: o processo pode se encontrar em grau de recurso, tendo percorrido todos os trâmites processuais da fase ordinária. Se houver pagamento integral, impõe-se a absolvição do acusado.

Logo, a causa de exclusão de punibilidade enfatiza ainda mais a discrepância entre os crimes comuns e os tributários. Mesmo que o indivíduo que tenha cometido furto devolva o bem em perfeito estado à vítima, a punibilidade não será extinta. Será reconhecida a redução da pena, mas ainda haverá processo penal.

VI. CONCLUSÃO

Traçadas todas as considerações a respeito da aplicação do princípio da insignificância na seara penal tributária e analisados os demais institutos correlatos, algumas conclusões podem ser feitas.

Primeiramente, a existência de peculiaridades para os infratores da ordem tributária, que possuem viés pragmático e extremamente simplista, resulta na ausência de proteção ao bem jurídico desses crimes, assim como o fim da pena em seu caráter geral e especial. Com o intuito de viabilizar o recebimento dos valores sonegados, o regramento penal tributário atual na verdade estimula o contribuinte a sonegar. Na pior das hipóteses, a fraude será descoberta. No entanto, ocorrendo o pagamento, com juros e com multa – se for o caso – haverá extinção da punibilidade do infrator. No caso de o montante ser inferior ao definido como insignificante, ou seja, R\$ 20.000,00, o infrator não poderá sequer sofrer sanção penal, mesmo não realizando o pagamento do débito.

Dessa forma, há uma deficiência não apenas na prevenção geral da norma penal, na medida em que a sociedade não se sente obrigada a seguir a lei, mas, sobretudo, na própria prevenção especial, pois o infrator poderá praticar novos delitos, sob a proteção tanto da excludente de punibilidade quanto do elevado patamar da insignificância tributária.

O princípio da indisponibilidade penal é igualmente infringido quando se condiciona a tipificação do crime à conveniência do Fisco para apurar a lesão praticada. O artigo 129, incisos I e VIII, da Constituição Federal⁷¹ e o artigo 100, *caput* e §1º, do Código Penal⁷² definem que é privativa do Ministério Público a ação penal pública, ou seja, não há margem para discricionariedade por parte dos órgãos estatais – como a Polícia, por exemplo – a respeito da apuração ou não do delito, muito menos por parte

⁷¹ Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:

I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei;

(...)

VIII - requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais;

⁷² Art. 100 - A ação penal é pública, salvo quando a lei expressamente a declara privativa do ofendido.

§ 1º - A ação pública é promovida pelo Ministério Público, dependendo, quando a lei o exige, de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça.

da Fazenda Nacional. O que há, na verdade, é a *opinio delicti* por parte do *Parquet* a respeito do oferecimento ou não da denúncia, após a apuração do delito. Não existe, portanto, uma abdicação total de se investigar o crime com base no argumento de não ser economicamente viável aos cofres públicos.

Com relação ao Direito Constitucional, a discrepância entre os valores passíveis de reconhecimento da bagatela e a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito ferem o princípio constitucional da isonomia⁷³. É inconstitucional a distinção entre infratores pelo simples fato de cometerem crimes de diferentes espécies, visto que a diferença entre os valores é bastante elevada, como visto anteriormente. Portanto, o mais razoável seria uma aproximação entre os montantes da insignificância para os crimes penais tributários e para os patrimoniais em geral, como forma de garantir a isonomia entre os agentes.

A respeito dos argumentos defensivos da excludente de punibilidade pelo pagamento do débito fiscal, eles se concentram basicamente no estímulo ao recolhimento dos tributos devidos. O bem jurídico não é afetado, pois o Fisco recolheria os valores sonegados pelos infratores.

Porém, a incidência do arrependimento posterior aos crimes contra a ordem tributária alcançaria o mesmo objetivo, visto que há certo atrativo para o agente realizar o pagamento ao permitir a redução da pena em um a dois terços. O aspecto preventivo da pena restaria mantido, tendo em vista que o processo não seria extinto com o pagamento; haveria isonomia com os demais delitos e o bem jurídico não seria lesado, pois o Fisco receberia os tributos sonegados pelos infratores. Haveria ainda um marco temporal para esse pagamento (recebimento da denúncia), ou seja, o planejamento, já em fase recursal, da conveniência do pagamento por parte do infrator restaria impossibilitado.

Portanto, é fundamental a discussão acerca da constitucionalidade e da adequação à sistemática penal das normas aplicáveis aos delitos tributários. Conforme foi exposto, o regramento atual infringe a isonomia e o próprio princípio da indisponibilidade da ação penal, além de proteger de forma insuficiente o bem jurídico

⁷³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

tutelado e de impossibilitar a incidência da prevenção geral e da especial. O âmbito patrimonial, nesse caso, sobrepõe-se à própria essência do caráter punitivo do Direito Penal, sempre em nome do viés arrecadatório do Estado.

VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

. AIRES, Leandro Antônio. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária. 2013.

. ANDREUCCI, Ricardo Antônio. Legislação penal especial. São Paulo: Saraiva, 2005.

. BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal, 3: parte especial: dos crimes contra o patrimônio até dos crimes contra o sentimento religioso e contra o respeito aos mortos – 11. Ed. rev. e atual. – São Paulo, Saraiva, 2015

. BITENCOURT, César Roberto. Tratado de Direito Penal, 5: parte especial: dos crimes contra a administração pública e dos crimes praticados por prefeitos – 9. Ed. rev. ampl. e atual. – São Paulo, Saraiva, 2015.

. BRUTTI, Roger Spode. O princípio da insignificância frente ao poder discricionário do delegado de polícia. Jus Navigandi, Teresina, Ano, v. 11, 2007.

. BUBNIAK, Priscila Lais Ton. Análise econômica do direito penal tributário: uma crítica à política criminal brasileira. Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2017.

. BUSSI, Nilton. Estudo sobre a Evasão, a Elisão e a Fraude Fiscal. In: KUEHNE, Maurício. Ciência Penal – coletânea de estudos – homenagem a Alcides Munhoz Netto. Curitiba: JM Editora, 1999.

. CAPEZ, Fernando. Princípio da insignificância ou bagatela. Jus Navigandi, Teresina, ano, v. 14, 2010.

. CARVALHO, Marcia Dometila Lima de, Crimes de contrabando e descaminho, São Paulo: Saraiva, 1983.

. FELDENS, Luciano. Crime tributário e Lei Penal no Tempo, Revista Consultor Jurídico, 11 de agosto de 2018.

- . GRECO, Luiz. Introdução à dogmática funcionalista do delito. Revista Jurídica, n. 272.
- . MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002.
- . MATOS, Ana Elisa A. D. A Extinção da Punibilidade Mediante Pagamentos nos Crimes Contra a Ordem Tributária. In: Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil (Distrito Federal), n. 79, v. 23.
- . NABARRETE NETO, André. Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março de 1997, n. 17.
- . OLIVÉ, Juan Carlos Ferré. Direito Penal Brasileiro: parte geral: princípios fundamentais e sistema; apresentação e prólogo Claus Roxin – São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011.
- . PESSOA, Leonardo Ribeiro. O princípio da Insignificância nos crimes contra a Ordem Tributária e Apropriação Indébita Previdenciária. V. 20, 2010.
- . RÍOS, Rodrigo Sanches. O Crime Fiscal. Porto Alegre: Fabris, 1998.
- . ROCHA, José Félix Jesus da. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária: uma análise sob o foco dos princípios e do utilitarismo. 2014.
- . ROXIN, Claus. Política criminal e sistema jurídico-penal. Trad. L. Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- . ROXIN, Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal, Lisboa: Ed. Vega, 1998.
- . STRECK, Lênio Luiz. Bem jurídico e Constituição: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais, 2009.
- . ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.