



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA- UEPB
PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA
ESPECIALIZAÇÃO EM PRÁTICA JUDICANTE**

DÉBORAH MACÊDO TROCCOLI DOS SANTOS

**O DELITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA Á LUZ DO
ARTIGO 1º DA LEI Nº 8.137/1990: ANÁLISES DE CASOS DA VARA ÚNICA DA
COMARCA DE LUCENA/PB**

JOÃO PESSOA

2019

DÉBORAH MACÊDO TROCCOLI DOS SANTOS

O DELITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA Á LUZ DO ARTIGO
1º DA LEI Nº 8.137/1990: ANÁLISES DE CASOS DA VARA ÚNICA DA COMARCA
DE LUCENA/PB

Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Prática Judicante da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Especialista lato sensu.

Orientador: Dr. Luciano Nascimento da Silva

JOÃO PESSOA

2019

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S237d Santos, Déborah Macêdo Troccoli dos.

O Delito Tributário e o Princípio da Insignificância á luz do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 [manuscrito] : análises de casos da Vara Única da Comarca de Lucena/PB / Déborah Macêdo Troccoli dos Santos. - 2019.

58 p.

Digitado.

Monografia (Especialização em Prática Judicante) - Universidade Estadual da Paraíba, Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa , 2019.

"Orientação : Prof. Dr. Luciano Nascimento da Silva , Coordenação do Curso de Direito - CCJ."

1. Direito Tributário. 2. Direito Penal. 3. Princípio da Insignificância. I. Título

21. ed. CDD 343.04

DÉBORAH MACÊDO TROCCOLI DOS SANTOS

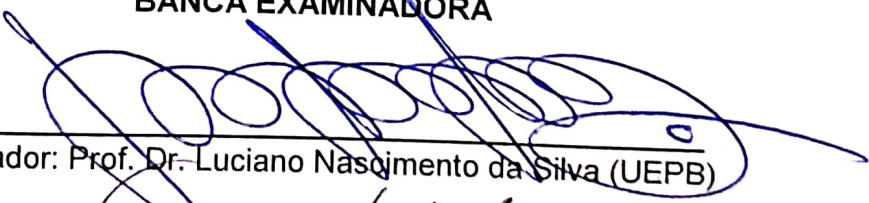
O DELITO TRIBUTÁRIO E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA Á LUZ DO ARTIGO
1º DA LEI Nº 8.137/1990: ANÁLISES DE CASOS DA VARA ÚNICA DA COMARCA
DE LUCENA/PB

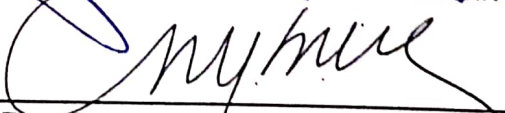
Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em Prática
Judicante da Universidade Estadual da Paraíba,
como requisito parcial à obtenção do título de
Especialista lato sensu.

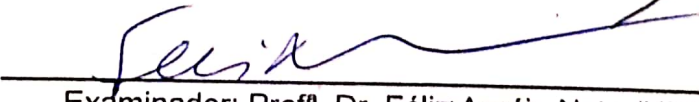
Aprovada em: 03/05/2019.

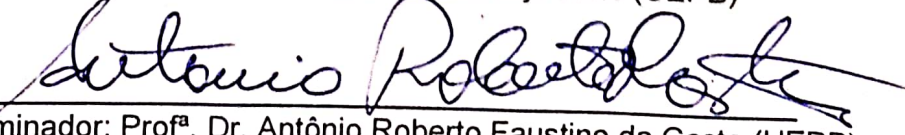
Nota: 10,00

BANCA EXAMINADORA


Orientador: Prof. Dr. Luciano Nascimento da Silva (UEPB)


Co-Orientadora: Prof. Dra. Graziela Queiroga Gadelha de Sousa (ESMA/PB)


Examinador: Prof. Dr. Félix Araújo Neto (UEPB)


Examinador: Prof. Dr. Antônio Roberto Faustino da Costa (UEPB)

RESUMO

Busca analisar a existência do Delito Tributário Penal surgido para criminalizar condutas que violem a ordem tributária, a real necessidade da penalização de tais condutas e a possibilidade da extinção da punibilidade do agente através da aplicabilidade do princípio da insignificância. Ressalte-se o caráter de interesse social deste trabalho, em razão de que a sanção aos crimes tributários é medida inibitória em decorrência da supressão ou redução ilícita dos tributos. Nota-se que existem uma grande e vasta discussão doutrinária e jurisprudencial acerca do tema, sobretudo, em razão das inúmeras alterações normativas no ordenamento jurídico, sendo relevante lançar o olhar sobre o referido assunto. Além disso, o desenvolvimento deste tema poderá suscitar uma maior reflexão jurídica sobre o assunto, de modo que permita o aprofundamento no âmbito acadêmico voltado ao Direito Tributário. Será empregada nesta pesquisa científica predominantemente a metodologia indutiva partindo da análise de casos concretos, utilizando como procedimento bibliográfico: livros, artigos, teses, julgados e no tocante à tipologia de pesquisa, esta é uma pesquisa teórica, em que se analisou o que está disposto no art. 1º da Lei nº 8.137/1990. Utilizou-se como referências teóricas Claus Roxin, Eugênio Raúl Zaffaroni, Maurício Antônio Ribeiro Lopes e Carlos Vico Mañas que enriquecem o debate sobre a aplicabilidade do princípio da insignificância nos crimes, assim considerados, de bagatela, proporcionando uma discussão sobre a Intervenção Mínima, princípio da Lesividade, da Fragmentariedade e da Adequação Social. Diante desta análise, conclui-se que para que haja efetiva tutela de bens jurídicos, não é necessariamente preciso recorrer à criminalização e penalização.

.

Palavras-Chave: Tributário. Penal. Princípio. Insignificância.

ABSTRACT

It seeks to analyze the existence of a Criminal Tax Law created to criminalize conduct that violates the tax order, the real need to penalize such conduct and the possibility of extinction of the agent's punishment through the applicability of the principle of insignificance. The social interest character of this work should be emphasized, since the sanction to tax crimes is an inhibitory measure as a result of the suppression or illegal reduction of taxes. It is noteworthy that there is a great and extensive doctrinal and jurisprudential discussion on the subject, above all, due to the numerous normative changes in the juridical order, being relevant to look at this subject. In addition, the development of this topic may lead to a greater legal reflection on the subject, so as to allow the deepening in the academic field focused on Tax Law. It will be employed in this scientific research dominantly the inductive methodology, starting from the analysis of concrete cases, using as a bibliographical procedure: books, articles, theses, judgments and with regard to the typology of research, this is a theoretical research, in which it was analyzed what is disposed in art. 1 of Law No. 8,137 / 1990. Theoretical references Claus Roxin, Eugênio Raúl Zaffaroni, Maurício Antônio Ribeiro Lopes and Carlos Vico Mañas were used as enriching the debate on the applicability of the principle of insignificance in the crimes considered in this case, providing a discourse on Minimum Intervention, principle Lesivity, Fragmentarity and Social Suitability. In view of this analysis, it is concluded that for effective protection of legal goods, it is not necessarily necessary to resort to criminalization and punishment.

Keywords: Tribute. Criminal. Principle. Insignificance.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO: O DIREITO COMO UM FATO SOCIAL	10
2.1 A existência de um direito tributário penal.....	13
2.2 A Teoria Geral do delito aplicada ao delito tributário.....	18
2.3 A fragmentariedade e subsidiariedade da criminalização das condutas.....	24
3 O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA E SEUS REQUISITOS	30
3.1 Claus Roxin e o princípio da insignificância do Direito Penal.....	30
3.2 A insignificância como causa da exclusão da tipicidade material.....	36
4 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTOS NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90	42
4.1 A possibilidade de extinção da punibilidade do agente pela insignificância.....	42
4.1.1 Caso Prático I.....	44
4.1.2 Caso Prático II.....	47
4.2 A Súmula Vinculante 24 e a necessidade de exaurimento da via administrativa.....	51
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
REFERÊNCIAS	55

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por escopo analisar o delito Tributário e a aplicação do Princípio da Insignificância nos crimes contra a ordem tributária, elencados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990.

Sabemos que, conforme preconiza a Constituição Federal de 1988 o Estado é um prestador de serviços e, que por isso deve assegurar a todos direitos sociais como a educação, saúde, segurança, habitação e a previdência social. Nessa seara faz necessário que o Estado, obtenha recursos econômicos que financiam a máquina pública, ou seja, os recursos utilizados pelo Estado para acudir as despesas.

Para sanar suas necessidades é preciso arrecadar esses valores através da cobrança dos tributos, onde o sujeito passivo, que é o contribuinte, cumpre o que está na norma jurídica ou submete-se à sanção estatal, criando tensão entre o Estado e o contribuinte. Portanto para que haja proteção dos bens jurídicos tutelados pelo Estado, a sociedade amparada em leis, recorre ao Direito Penal.

Assim, para que seja possível compreender a construção dos valores compreendidos como bens jurídicos a serem tutelados por um direito penal tributário, abordaremos em um primeiro momento, através de breve explanação, sobre o surgimento do direito, como um fato social e uma construção humana necessária para lidar com os inúmeros conflitos que circundam uma sociedade. Esta análise se estende perpassando pela compreensão de um direito penal que surge como uma forma de tutelar alguns bens jurídicos, assim considerados, a fim de prevenir e penalizar comportamentos que destoem dos preceitos atribuídos pela sociedade que se insere.

Em seguida, trataremos sobre a Teoria Geral do delito aplicada ao Direito Penal Tributário, situação esta que será discutida a atuação do legislador em que este escolhe uma ocorrência de um fato, atribui a este valor, considerando todo um contexto contraprestativo estatal e torna este fato um crime.

Considera-se para tanto que a aplicação da Teoria Geral do delito nos crimes contra a ordem tributária segue o entendimento da existência de necessidades de manutenção dos serviços ofertados à sociedade, o que legitimaria a atribuição de imperatividade à norma.

Ainda neste sentido, será abordado o caráter fragmentário e subsidiário quanto a criminalização das condutas e sua real eficiência, visto que nem todo bem jurídico necessita especificamente da tutela penal para ver resguardado um direito, implicando diretamente na análise do princípio da insignificância que, por vezes, apresenta mais resultado, tendo em vista impedir que determinado fato seja penalizado uma vez que não há uma lesão direta a um direito quanto este pode rapidamente ser suprido e trabalhado por outras esferas que não a criminalização da conduta.

O que aqui se defende é que seja evitada a intervenção excessiva e desnecessária do Direito Penal a partir da observância do Princípio da Insignificância, objetivando excluir da punibilidade comportamentos insignificantes, quando do cometimento de delito tributário alçado no valor de até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) alicerçados em outros princípios do ordenamento jurídico como os Princípios da Intervenção Mínima, da Lesividade, da Fragmentariedade e da Adequação Social.

Por último, porém não menos importante, abordaremos os requisitos de aplicabilidade do Princípio da insignificância, segundo entendimento jurisprudencial e doutrinário, passando a analisar a possibilidade de extinção da punibilidade do agente que cometeu crime contra a ordem tributária, nos termos do art.1º da Lei nº 8.137/90.

Seguido desta análise serão apresentados dois casos práticos em que houve a análise extinção da punibilidade dos agentes pelo pagamento ou parcelamento da dívida tributária, concluindo com uma breve explanação da possibilidade da aplicação da Súmula Vinculante nº 24, que versa sobre a necessidade de prévio exaurimento da via administrativa para só então ser procedida a persecução penal.

A metodologia aplicada a este trabalho pode-se classificar como uma pesquisa pura, ou seja, deseja-se ampliar e adquirir conhecimentos sobre o tema. Utilizamos no método indutivo, uma vez que, analisamos o objeto e chegamos a conclusões gerais. No tocante à tipologia de pesquisa, esta é uma pesquisa teórica, pois dedica-se ao estudo de teorias as quais foram incorporados no ordenamento jurídico vigente, em especial ao que está disposto na Constituição Federal/88, no Código Penal e na Lei nº 8.137/1990.

Ademais, no tocante a forma de abordagem, esta é uma pesquisa qualitativa, tendo por finalidade observar a realidade e compreender melhor os fenômenos. No que atine aos procedimentos, salienta-se que será realizado uma pesquisa bibliográfica, com respaldo em teorias já elaboradas, sendo a sua fonte os livros, periódicos, revistas de tribunais, além das publicações que estão disponíveis na rede mundial de computadores e em relação ao nível de aprofundamento da pesquisa, considera-se esta como explicativa, uma vez que explicar os fatores que determinam o fenômeno.

2 BREVE CONTEXTUALIZAÇÃO: O DIREITO COMO UM FATO SOCIAL

Para que seja possível compreender o que vem a ser o Direito Penal Tributário ou um Direito Tributário Penal é necessário explanar, brevemente, o contexto qual se insere o surgimento de um meio de controle social atual.

A sociedade perpassa por várias experiências desde que o mundo é mundo e um dos fatos sociais mais recorrentes é a relação entre o indivíduo e coletividade. De acordo com esta primeira observação, onde a relação entre indivíduos em sociedade se estabelece como sendo um fato social, segundo Émile Durkheim temos:

É fato social toda maneira de fazer, fixada ou não, suscetível de exercer sobre o indivíduo uma coerção exterior, (...) que é geral na extensão de uma sociedade dada, e, ao mesmo tempo, possui existência própria, independente de suas manifestações individuais.¹

Assim, compreendendo que fato social é toda maneira de agir, as sociedades aos poucos estabeleceram o que aqui denominaremos de normas de convivência, para que todo e qualquer conflito obtivesse sua resolução. Ocorre que, com o passar do tempo, para que estas normas de convivência alçassem um status ainda mais coercitivo, passou-se a positiva-las.

Então a partir da necessidade de se estabelecerem formas de controle social a fim de que se obtenham parâmetros norteadores para a convivência do indivíduo em sociedade, surge o direito.

Em um primeiro momento nasce uma vertente do direito chamada de jusnaturalista onde o direito não se fundamenta em códigos e leis e sim pelos costumes e vivências. Gradativamente migrou-se para um sistema positivista, em que estabeleceram-se leis com descreviam condutas, imputando à estas penas à serem cumpridas por seus transgressores.

Desta forma conforme Luigi Ferrajoli:

O direito é uma construção humana e pode elaborar ele mesmo condições e critérios de justificação das decisões por ele admitidas como válidas. Precisamente, o direito é um universo linguístico *artificial* que pode permitir, graças à estipulação e à observância de

¹ DURKHEIM, É. As Regras do Método Sociológico, São Paulo, Martins Fontes, 2007, pág.13

técnicas apropriadas de formulação e de aplicação das leis aos fatos julgados, a fundamentação dos juízos em decisões sobre a verdade, convalidáveis ou invalidáveis como tais, mediante controles lógicos e empíricos e, portanto, o mais possível subtraídas ao erro e ao arbítrio.²

Compreendida esta primeira análise quanto ao surgimento de um direito positivado, entende-se que dele surgem dois grandes ramos: direito público e direito privado. O ramo do direito privado cuidará, em sua essência, da relação entre indivíduos, em sua maioria relações empresariais, civis, consumeristas que não detenham necessidade de atuação do Estado. Já o ramo do direito público tem como condição para sua existência tutelar a relação entre indivíduo, coletividade e Estado.

O direito penal e tributário são dois exemplos de espécies de direito público. Tomando por exemplo o direito penal, compreende-se que o surgimento deste se válida pela importância a determinado bem que a sociedade entende merecer a tutela estatal, como a vida.

As relações no seio social transitam em muitas diversidades, esta vive em constante mudança fazendo que a coletividade eleja gradualmente algum elemento que mereça da atenção do Estado, para que este exerça seu poder de coerção.

Assim, pautando-se na premissa de assegurar a manutenção dos valores instituídos por esta mesma sociedade o Estado toma para si o poder-dever e atua de forma a prevenir e reprimir alguns tipos de comportamentos, legalmente definidos como crimes.

Neste sentido segundo afirma Rogério Greco:

A prevenção geral pode ser estudada sob dois aspectos. Pela prevenção geral negativa, conhecida também pela expressão prevenção por intimidação, a pena aplicada ao autor da infração penal tende a refletir na sociedade, evitando-se, assim, que as demais pessoas, que se encontram com os olhos voltados para a condenação de um de seus pares, reflitam antes de praticar qualquer infração pena. (...) Existe outrossim outra vertente da prevenção geral tida como positiva. Paulo de Souza Queiroz preleciona que , “ para os defensores da prevenção integradora ou positiva, a pena presta-se não a prevenção negativa dos delitos, demovendo aqueles que já tenham incorrido na prática de algum delito; seu propósito vai além disso, infundis na consciência geral, a necessidade de respeito a determinados valores, exercitando a fidelidade ao direito, promovendo, em última análise, a integração social.³

²FERRAJOLI, Luigi. Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, p.56.

³GRECO, Rogério. Curso de Direito Penal, parte geral. Editora Impetus, 13a edição, 2011 p. 473 ut 474. Niterói, RJ, 2011

Desta feita, nas palavras de Dworkin “dado os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”.⁴

Pois bem, uma vez que os fatos são colacionados na lei e neles há a previsão da aplicação de uma sanção para aqueles que transgredi-la, o Estado passa a tutelar o direito de punir o transgressor, não apenas para coibir a prática cometida, em seu caráter punitivo-pedagógico, mas também para que a norma em si não venha a ser violada.

Dentro do controle social, a norma penal, o sistema político-penal, ocupa um lugar secundário, puramente confirmador e assegurador de outras instâncias muito mais sutis e eficazes.

A norma penal não cria, efetivamente, novos valores, constitui um sistema autônomo de motivação de comportamento humano em sociedade. É inimaginável um direito penal completamente desconectado das demais instâncias de controle social.⁵

Desta feita, compreende-se que a partir do momento em que o Estado toma para si a responsabilidade de exercer o jus puniendi, resta implícito que este o exerce em favor da sociedade, do todo, através do poder a ele investido seja de forma direta ou indireta através dos representantes legiferantes eleitos.

(...) o direito não é um muro construído para proteger os bens, é, sim, a estrutura que garante a relação entre as pessoas. Portanto, o direito penal como proteção dos bens jurídicos significa que uma pessoa, apegada a seus bens, é protegida das ameaças de outra pessoa(...). Seja como for, o reconhecimento da devida atribuição de responsabilidade em função da teoria da imputação objetiva é, queiramos ou não, o reconhecimento de uma ordem estabelecida em função de papéis, isto é, em função das relações entre as pessoas, e isto significa, por sua vez, em função de determinadas expectativas normativas, ou seja, de normas que não são, por sua vez, bens de pessoas determinadas.⁶

Assim sendo, compreende-se que para além de ser o direito um mero instrumento de controle social, este vale-se da importância de garantir que a estrutura das relações sociais, tida como premissa para o bem comum de todos, obtenha sempre um maior grau de estabilidade.

⁴ DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério, págs. 39-42. Trad. Nelson Boeira. 3. ed. Martins Fontes: São Paulo, 2010.

⁵ MUÑOZ CONDE, Francisco. Direito Penal e controle social. Tradução de Cíntia Toledo Miranda Chaves. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 23.

⁶ LYNETT, Eduardo Montealegre. Introdução à obra de Günther Jakobs. Tradução de André Luís Callegari. In: CALLEGARI, André Luís; GIACOMOLLI, Nereu José (Coord.). Direito penal e funcionalismo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pág.35,39.

2.1 A existência de um direito tributário penal

Neste momento vamos dar continuidade a análise do direito público, enquanto poder-dever Estatal em tutelar a garantia de alguns direitos dispostos à sociedade como por exemplo o dever de tributar e ver a aplicabilidade do tributo para fomento da máquina estatal e esta, assim, proporcionar a sociedade serviços, como educação, saúde, segurança dentre outros.

O Direito Tributário em si, como começamos a delinear, atua em linhas gerais na capacidade ativa e passiva tributária, ou seja, capacidade em quem deve tributar e a que ente se deve tributar. Os tributos são comandos previstos na constituição federal, onde a mesma indica seu fato gerador e a qual ente da federação o indivíduo deve recolher.

A partir do momento em que o Estado faz parte desta relação, este ramo do direito público padecerá dos comandos normativos, por vezes e na maioria das vezes, com imperativos coercitivos.

A própria lei define o conceito de tributo, como podemos ver no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º **Tributo é toda prestação pecuniária compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.⁷

De pronto já podemos notar que a própria legislação indica o imperativo da prestação pecuniária, visto que esta não é facultatividade e sim um dever, que uma vez descumprido sofrerá as penalidades estabelecidas pela própria lei.

Neste sentido segundo os dizeres do professor Eduardo Sabbag:

Com efeito, o Direito Tributário é um direito *obrigacional*, pois vincula o Estado ao contribuinte, em uma relação de índole obrigacional, ou seja, em um liame estabelecido a partir da presença de *partes* (sujeito ativo e sujeito passivo), de *prestação* (objeto) e de *vínculo jurídico* (causa), como elementos estruturais da obrigação tributária. Por sua vez, o Direito Tributário é um **direito comum**, haja vista a fixação de regras de caráter geral, visando atingir uma generalidade de pessoas e situações.⁸

⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm>

⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, pág 41.

Visto estes aprontamentos iniciais e tendo compreendido a compulsoriedade do dever de tributar e a sua coercibilidade àqueles que deixam de cumprir tal mandamento resta impossível não relacionar o direito tributário com o direito penal. Há clara convergência entre estas áreas do direito público uma vez que ambas estabelecem comportamentos à serem observados pelo indivíduo.

Há clara intimidade entre o Direito Tributário e o Direito Penal, na medida em que o primeiro, marcado pela compulsoriedade na tributação, dá margem à aplicação de sanções, em caso de inadimplemento obrigacional ou de infração tributária, v.g., a prisão, a multa, o regime especial de fiscalização, a interdição, o perdimento de bens, a apreensão de coisas etc. Não há dúvida de que subsiste vigoroso elo entre o Direito Penal e o Direito Tributário, principalmente quanto à interpretação dos chamados crimes tributários, como também à interpretação e aplicação das infrações fiscais que capitulam penas pecuniárias.⁹

Surge então o que os estudiosos do direito denominam como sendo um Direito Tributário Penal, visto que a norma tributária ao passo que indica a obrigação que deve ser cumprida pelo contribuinte, também aponta as penalidades legais impostas aos violadores deste mandamento.

Evidencia-se, assim, que em muitos pontos não se “vê” o Direito Tributário, sem “enxergar” o Direito Penal, sendo este o necessário pano de fundo daquele, em inúmeras questões jurídicas que avocam a interdisciplinaridade. Paradoxalmente, o estudo de um tem provocado repulsa à análise do outro, por parte dos operadores do Direito. Parafrazeando o estimado professor Hugo de Brito Machado, “os penalistas geralmente pouco conhecem do Direito Tributário, e os tributaristas quase nada sabem do Direito Penal”.¹⁰

O Direito Tributário Penal não é um ramo do Direito Penal, é uma espécie do direito público originada do direito tributário, que para que se conceitue de forma mais didática acaba apropriando-se de algumas delimitações trazidas pelo direito penal. Seria equivocado afirmar que esta vertente do direito tributário pertence ao direito penal, visto que este permanece no campo da prevenção e repressão contra aqueles que descumprem alguma obrigação tributária.

⁹ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, pág.44.

¹⁰ Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, pág.45.

Assim, nos dizeres de Denari observamos que “o adjetivo penal pretende tão somente segregar do universo tributário as normas tributárias repressivas de condutas ilícitas”.¹¹

Tomando por exemplo a Lei de Crimes contra a Ordem tributária, Lei nº 8.137/90, prevê basicamente em seus três primeiros artigos a definição dos fatos que caracterizam um crime contra a ordem tributária.

Observemos as seguintes condutas tipificadas como crimes contra a ordem tributária:

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

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

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - **fazer declaração falsa ou omitir** declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - **deixar de recolher, no prazo legal**, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (grifei)¹²

Observe que a Lei não nos conceitua o que vem a ser a famigerada Ordem Tributária, mas esclarece todos os atos que compreende violar esta tal ordem. Os imperativos transitam desde fazer algo, não fazer, ou até mesmo fazê-lo, porém em prazo posterior do previsto em lei.

A verdade é que para que seja possível indicar, num primeiro momento, se determinada ação do contribuinte se encaixa ou não como sendo um crime contra a ordem tributária, faz-se imprescindível olhar para o tipo do tributo e analisar a ocorrência do fato gerador e a sua operacionalidade no mundo fático, para só assim realizarmos a subsunção do fato à norma.

Tais apontamentos leva-nos obrigatoriamente à necessidade de analisar a mencionada Lei à luz da Teoria Geral do Crime adotada por nossa legislação penal, momento este onde discutiremos a tipicidade do fato, ilicitude e culpabilidade.

¹¹ DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 16.

¹² BRASIL. Lei Nº 8.137/90. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 10 de janeiro de 2019.

A como é de conhecimento de todos, a constituição federal elenca alguns tributos e suas espécies deixando claro o ente com capacidade tributária para o recebimento e fiscalização da prestação destes.

O tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, nos termos do art. 3º do CTN e dele derivam as espécies tributárias que, regra geral, se subdividem em cinco grandes partes, são elas: taxas, impostos, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.¹³

Nos dizeres do professor Eduardo Sabbag temos que imposto “é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio.”¹⁴ Assim nos termos do art. 16 do CTN, temos:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.¹⁵

Tomando por base para nossa análise, vamos usar como exemplo os impostos em que os entes utilizam a renda arrecadada pelo para fins de custeio de despesas gerais.

O artigo 153 da Constituição elenca os tributos de competência da União, são eles o Imposto de Exportação, Imposto de Importação, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto de Renda, Imposto sobre a propriedade Territorial Rural e Imposto sobre Grandes Fortunas.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.¹⁶

¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm> acesso em: 12 de janeiro de 2019.

¹⁵ Sabbag, Eduardo. Manual de direito. Tributário.5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, pág 402 acesso em: 12 de janeiro de 2019.

¹⁶BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> acesso em: 12 de janeiro de 2019.

O artigo 155 e 156 da Carta Constitucional, por sua vez, elenca os tributos que são da competência dos Estados, Distrito Federal e municípios, são eles:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.¹⁷

Cada um dos impostos acima mencionados possuem um fato gerador, ou seja, há a necessidade da ocorrência de um fato para que este imposto possa ser exigido pelo ente competente, e é claro a ocorrência deste fato deve estar previsto em Lei para que assim possam ser estabelecidos parâmetros.

Se observarmos atentamente todos os tipos de impostos estão dispostos em lei, coube ao Código Tributário Nacional indicar o fato gerador de cada um destes. Tomemos por exemplo o Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como **fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:**

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;¹⁸

Observe que o legislador elencou como fato gerador o auferimento de rendas, ordenando que o contribuinte realize a declaração anual de rendas em um determinado prazo, caso não obedecido este mandamento, este será caracterizado como crime contra a ordem tributária como vimos acima.

¹⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm> acesso em: 12 de janeiro de 2019.

¹⁸BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm acesso em: 12 de janeiro de 2019.

2.2 A Teoria Geral do delito aplicada ao delito tributário

Compreender o que vem a ser um crime contra a ordem tributária nos exige conhecer um pouco sobre a teoria geral do crime, onde conheceremos o que qualifica um fato como crime: fato típico, ilícito e culpável.

Segundo o conceito estabelecido por Eugênio Raul Zaffaroni:

(...)delito é uma conduta humana individualizada mediante um dispositivo legal (tipo) que revela sua proibição (típica)), que por não estar permitida por nenhum preceito jurídico(causa de justificação) é contrária ao ordenamento jurídico (antijurídica) e que, por ser exigível do autor que atuasse de outra maneira nessa circunstância, lhe é reprovável (culpável).¹⁹

A Lei de Introdução ao código Penal, trouxe em suas previsões a diferenciação do que vem a ser delito, que no direito brasileiro é sinônimo de crime, e o que vem a ser contravenção penal. Vejamos:

Art 1º Considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; contravenção, a infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente.²⁰

Neste primeiro momento observamos que na esfera penal nós temos dois grandes polos, que são as infrações, leia-se aqui crimes, e as contravenções penais, onde os crimes terão em sua tipificação a previsão da pena de reclusão e as contravenções, via de regra, tem previsão da prisão simples.

O artigo 1º do código penal brasileiro prevê que “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal”²¹, assim algum fato apenas será crime se a conduta estiver descrita em lei antes do cometimento do ato.

Sendo assim, temos duas grandes observações a serem feitas aqui, a primeira é que o ao crime sempre será imputada a penalização da reclusão ou detenção e que para que este crime seja, de fato, considerado crime, deverá estar tipificado em lei a conduta.

¹⁹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. *Manual de derecho penal* - Parte general, p. 143.

²⁰ BRASIL. Lei de Introdução ao Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3914.htm> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

²¹BRASIL. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

Vale salientar que se o fato criminoso ocorrer ao tempo em que o tipo não estiver descrito em lei, não se pode considerar tal comportamento como crime, visto a necessidade do cumprimento da legalidade e da anterioridade penal.

Ainda segundo o professor Zaffaroni:

(...)a parte da ciência do direito penal que se ocupa de explicar o que é o delito em geral, quer dizer, quais são as características que devem ter qualquer delito. Esta explicação não é um mero discorrer sobre o delito com interesse puramente especulativo, senão que atende à função essencialmente prática, consistente na facilitação da averiguação da presença ou ausência de delito em cada caso concreto.²²

Neste sentido nos resta correlacionar a importância, para o direito tributário, de um fato considerado crime contra a ordem tributária estar previamente indicado na lei para que o comportamento violador da norma possa ser classificado como fato típico, ilícito ou antijurídico e culpável.

Neste diapasão, confira-se a lição de Zaffaroni:

O tipo é gerado pelo interesse do legislador no ente que valora, elevando-o a bem jurídico, enunciando uma norma para tutelá-lo, a qual se manifesta em um tipo legal que a ela agrega a tutela penal. (...) Isto significa que a conduta, pelo fato de ser penalmente típica, necessariamente deve ser também antinormativa. Não obstante, não se deve pensar que, quando uma conduta se adequa formalmente a uma descrição típica, só por esta circunstância é penalmente típica. Que uma conduta seja típica não significa necessariamente que é antinormativa, isto é, que esteja proibida pela norma (pelo "não matarás", "não furtarás" etc.). O tipo é criado pelo legislador para tutelar o bem contra as condutas proibidas pela norma, de modo que o juiz jamais pode considerar incluídas no tipo aquelas condutas que, embora formalmente se adequem à descrição típica, realmente não podem ser consideradas contrárias à norma e nem lesivas do bem jurídico tutelado.²³

E tal compreensão não se aplica diferentemente aos crimes cometidos contra a ordem tributária. O legislador investido da representatividade a ele delegada pela sociedade através do voto, analisa as necessidades de manutenção dos serviços ofertados à sociedade, atribui a este um valor e eleva ele valor à um status legal, conferindo-lhe imperatividade caso seja transgredido. Observe que aqui o que se discute é a manutenção de serviços que estão diretamente ligados à garantia da educação, saúde, segurança que dependem necessariamente da tributação.

²² ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro . 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 456-459)

²³ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro . 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 456-459).

Se tomarmos como exemplo o tributo inerente às contribuições sociais, elas se dividem em dois grandes polos: as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Vejamos sua previsão na Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) **a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;**
- b) a receita ou o faturamento;²⁴

O referido tributo tem sua arrecadação por vários vetores, mas observe que quanto ao trabalhador, seu recolhimento é retido na fonte quando do pagamento de sua remuneração pelo empregador. O empregador, por sua vez, que deixar de reter na fonte e não recolher a parte que lhe é devida, no prazo determinado incorre no crime previsto na Lei de Crimes contra a Ordem tributária capitulado no art. 2º, inciso II:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

II - deixar de Art. recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;²⁵

Ainda segundo nos ensinamentos de Zaffaroni, observamos que:

A antinormatividade não é comprovada somente com a adequação da conduta ao tipo legal, mas requer uma investigação do alcance da norma que está anteposta e que deu origem ao tipo legal, e uma investigação sobre a afetação do bem jurídico. Esta investigação é uma etapa posterior do juízo de tipicidade que, uma vez comprovada a tipicidade legal, obriga a indagar sobre a antinormatividade, e apenas quando esta se comprova é que se pode concluir pela tipicidade penal da conduta. Tipicidade legal e tipicidade penal são a mesma coisa: a tipicidade penal pressupõe a legal, mas não a esgota; a tipicidade penal requer, além da tipicidade legal, a antinormatividade.²⁶

²⁴ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 456-459.

²⁵ BRASIL. Constituição Federal. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 18 de fevereiro de 2019.

²⁶ BRASIL LEI Nº 8.137/90. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 18 de fevereiro de 2019.

Para que haja melhor compreensão resta indispensável esclarecer o que viria a ser a antinormatividade. Na verdade, nada mais é que uma qualificação empregada a todo fato típico, visto que uma vez descrito em lei, sendo este violado, logo será antinormativo.

Não se concebe a existência de uma conduta típica que não afete um bem jurídico, posto que os tipos não passam de particulares manifestações de tutela jurídica desses bens. Embora seja certo que o delito é algo mais — ou muito mais — que a lesão a um bem jurídico, esta lesão é indispensável para configurar a tipicidade. É por isto que o bem jurídico desempenha um papel central na teoria do tipo, dando o verdadeiro sentido teleológico (de *telas*, fim) à lei penal.²⁷

Além da do fato típico, de acordo com a teoria tripartida do crime, é necessário que a conduta seja ilícita ou antijurídica e culpável. Como vimos, para um fato ser considerado típico, basta que a conduta esteja prevista em lei, mas apenas isso não caracteriza um crime, faz necessário que essa conduta prevista em lei seja considerada ilícita.

A ilicitude ou antijuridicidade, de acordo com a doutrina pátria, é a sanção imputada ao fato por ter sido violado o preceito jurídico previsto em lei.

Toda a antijuridicidade (que provém da violação de qualquer preceito jurídico) gera sanções não penais, reparadoras (retributivas em sentido racional). Com isto, a ordem jurídica cumpre uma função de prevenção geral, que por sua vez terá uma função educadora, formadora de cidadania: todos sabemos que devemos cumprir a palavra empenhada em um contrato, que devemos cumprir com nossas obrigações familiares etc.²⁸

Mais uma vez utilizando como base a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, o art.1º constitui crime o fato de suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório se o contribuinte negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Agora imaginemos se houvesse na lei apenas a previsão do tipo sem lhe ser aplicada a sanção, do que valeria ter fato típico sem dar coercitividade à norma? Sendo assim, um fato só será considerado crime desde que coexista sanção.

²⁷ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 102.

²⁸ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 102.

Assim sendo, compreendendo o legislador aplicou à norma acima descrita a sanção, onde prevê a pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Lembrando que quando a sanção prescreve o termo “reclusão” este já vem indicando o regime prisional que deve ser observado pelo julgador, que deverá analisar o cabimento de um regime inicialmente fechado.

Por fim, porém não menos importante nesta análise, temos outro requisito a ser preenchido, o da culpabilidade, que segundo Zaffaroni a “culpabilidade é um conceito de caráter normativo, que se funda em que o sujeito podia fazer algo distinto do que fez, e que, nas circunstâncias, lhe era exigível que o fizesse.”²⁹ Assim, a lei estabelece parâmetros para que um indivíduo possa ser responsabilizado por um comportamento desde que este tenha real consciência da transgressão ora cometida.

Um injusto, isto é, uma conduta típica e antijurídica, é *culpável* quando é reprovável ao autor a realização desta conduta porque não se motivou na norma, sendo-lhe exigível, nas circunstâncias em que agiu, que nela se motivasse. Assim, se um sujeito de certo grau de instrução e de posição social furta um anel numa joalheria, sem que ninguém o obrigue a isto, ou o ameace, e sem estar mentalmente enfermo, dizemos que esse sujeito podia motivar-se na norma que proíbe furtar, e que lhe era exigível que nela se motivasse, porque nada o impedia. Por esta razão lhe reprovamos o injusto, concluindo que sua conduta é culpável, reprovável.³⁰

O Código Penal de forma geral traz uma observação em seu art.26 sobre quem a lei considera inimputável, ou seja, sobre aqueles que de forma alguma recaem a culpabilidade pelo cometimento de um fato considerado crime.

Art. 26 - É isento de pena o agente que, por doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado, era, ao tempo da ação ou da omissão, inteiramente incapaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento.³¹

Observe que, muito embora o fato seja típico, ainda que exista em sua previsão uma sanção aplicável ao fato, se o indivíduo de alguma forma não for, ao tempo do fato delituoso, capaz de entender o caráter ilícito, não se pode culpabilizá-lo.

²⁹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 521).

³⁰ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 521).

³¹BRASIL. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

Assim, se por algum motivo superveniente um contribuinte transgredir algumas das normas previstas na Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, contudo sendo claro que era incapaz de compreender o caráter ilícito, será impossível a autoridade judiciária imputar o crime a este.

Observe que os requisitos para a caracterização do crime foram preenchidos, porém o contribuinte torna-se pessoa inimputável, dada situação relatada embora o fato seja típico, ilícito e culpável.

A tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade são três elementos que convertem uma ação em um delito. A culpabilidade - a responsabilidade pessoal por um fato antijurídico - pressupõe a antijuridicidade do fato, do mesmo modo que a antijuridicidade, por sua vez, tem de estar concretizada em tipos legais. A tipicidade, a antijuridicidade e a culpabilidade estão relacionadas logicamente de tal modo que cada elemento posterior do delito pressupõe o anterior.³²

É válido destacar que os requisitos para que determinado comportamento seja classificado como crime, como os previstos na Lei nº 8.137/90, em nada se confunde com a chamada Responsabilidade Tributária prevista no Capítulo V do Código Tributário, visto que esta será observada nas esferas administrativas, fiscais e outras vezes na cível.

Para melhor esclarecer vamos tomar por exemplo a responsabilidade tributária trazida pelo art. 131, inciso II do CTN que prevê que “o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação”.

Pois bem, levando em consideração que o cônjuge varão era responsável tributário quanto a declaração de certos impostos devidos à União e num lapso temporal vem a falecer, os tributos que lhes são devidos passam à responsabilidade dos seus sucessores.

Contudo observe que segundo a Lei de Crimes contra a Ordem tributária o crime já ocorreu quando o responsável tributário ainda em vida sonegou impostos deixando de declará-los em tempo. Assim, ainda que o fato continue sendo crime o contribuinte, dado seu falecimento, tem sua punibilidade extinta passando para seus sucessores apenas a responsabilidade tributária a ser discutida em outras esferas que não a criminal.

³² WELZEL, Hans. *Derecho penal alemán*, p. 57.

2.3 A fragmentariedade e subsidiariedade da criminalização das condutas

De acordo com o que já discutimos anteriormente, restou evidenciado que o legislador escolhe no mundo fenomênico um fato, valora este de acordo com os interesses da sociedade e normatiza determinada conduta suplantando nesta uma sanção, para ver o agora regramento, sendo eficaz.

Vimos que há certos entes pelos quais o legislador se interessa, expressando este interesse em uma norma jurídica, o que faz com que sejam considerados juridicamente como bens (bens jurídicos), e que quando o legislador penal quer tutelar esta norma, punindo a sua violação com uma pena, os bens jurídicos passam a ser considerados bens jurídicos penalmente tutelados.³³

Sendo assim, podemos por hora então compreender que para o legislador há determinadas situações que merecem ser tuteladas pelo Estado de modo mais coercitivo, visto seu grau de importância, é o que Claus Roxin denomina como sendo bens jurídicos as “(...) circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta a todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema que se baseia nestes objetivos”.³⁴

O que se depreende desta afirmação é que se o bem jurídico violado, de alguma forma, ferir alguma garantia constitucional, esta merece uma tutela penal, do contrário a norma sem previsão sancionatória seria meramente simbólica, o que seria totalmente ineficaz para a sociedade.

A partir disto nos insurge a pergunta: faz-se realmente necessário que determinada conduta seja criminalizada? A verdade é que esta não é uma novidade e muitos doutrinadores discutem a necessidade de se compreender que a criminalização deve ser a última opção a ser tomada pelo legislador. Isso por que nem todos os bens jurídicos realmente necessitam ser tutelados por uma espécie penal. Neste sentido, segundo os ensinamentos do professor Cezar Bittencourt:

Uma das principais características do moderno Direito Penal é o seu caráter fragmentário, no sentido de que representa a ultima ratio do sistema para a proteção daqueles bens e interesses de maior importância para o indivíduo e a sociedade à qual pertence.³⁵

³³ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. Manual de direito penal brasileiro. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Ed. RT, p. 402..

³⁴ ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2006, pág.39.

³⁵ BITTENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal Parte geral I, São Paulo: Editora Saraiva, 2011, pág 35.

O que se induz é que não se pode pensar logo em criminalizar as condutas sem que antes seja analisada se tal situação não está amparada por outro ramo do direito, como por exemplo o civil. Há de se compreender que a penalização vem como uma última alternativa visto que “o direito penal é de natureza subsidiária. Por isso deve retirar-se do campo do direito civil ou do direito público onde os meios sejam suficientes para ordená-los” ³⁶

Nos dizeres de Alberto Silva Franco:

(...) como adverte Antonio García-Pablos de Molina (Idem, p. 558/559), o Direito Penal não pode ser a prima ratio, em a unica ratio para fazer face às tensões sociais: “é a ultima ratio, não a solução ao problema do crime, como sucede com qualquer técnica de intervenção traumática, de efeitos irreversíveis; cabe apenas a ela recorrer em casos de estrita necessidade, para defender os bens juridicamente fundamentais, dos ataques mais graves e somente quando não ofereçam garantia de êxito as demais estratégias de natureza não penal.” ³⁷

Assim, fala-se que há a necessidade da intervenção mínima do direito penal, leia-se aqui direito penal como sinônimo de toda e qualquer criminalização de condutas. Essa pode-se considerar, por sua vez, que se classifica como a doutrina denomina como sendo o princípio da intervenção mínima, onde tanto legislador no momento de editar a lei, quanto o magistrado no momento de aplica-la deve levar em consideração todo contexto que envolve o conflito e analisar o real cabimento da norma criminalizadora ao caso concreto.

Segundo os dizeres de Cezar Roberto Bitencourt diz que:

O princípio da intervenção mínima, também conhecido como ultima ratio, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanções ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização será inadequada e desnecessária. Se para o restabelecimento da ordem jurídica forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o direito penal deve ser a ultima ratio, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. ³⁸

³⁷ PACHECO, Angela Maria da Motta. Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 275

³⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. "Princípios Garantistas e a Delinqüência do Colarinho Branco", Revista Brasileiro de Ciências Criminas, nº 11. São Paulo: RT, 1995, p. 125.

Compreende a doutrina que do princípio da intervenção mínima derivam ou dele decorrem outros dois princípios que merecem ser analisados tanto pelo legislador quanto pelo magistrado, que é o da subsidiariedade e o da fragmentariedade.

Como mencionado acima, a partir do momento em que se adota a premissa da intervenção mínima limitando o poder sancionador do Estado, este deve corroborar tal afirmação juntamente com a noção de que existem tantas outras esferas no direito, que não a criminalizadora, que pode muito bem tutelar a situação sem a necessidade de trazê-la para um campo penal.

Essa compreensão é o que dita o princípio da subsidiariedade, onde este “limita, portanto, o *ius puniendi* na medida em que só autoriza a intervenção penal se não houver outro tipo de intervenção penal se não houver outro tipo de intervenção estatal menos e menos custosa aos direitos individuais.”³⁹

(...)o princípio da subsidiariedade põe em destaque o fato de que o Direito Penal não é único controle social formal dotado de recursos coativos, embora seja o que disponha, nessa matéria, dos instrumentos mais enérgicos e traumáticos. A gravidade intrínseca desse instrumental, posto à disposição do Direito Penal, recomenda, no entanto, que só se faça dele uso quando não tenham tido êxito os meios coativos menos gravosos, de natureza não penal. "A cirurgia penal, por seus efeitos traumáticos e irreversíveis - por sua nocividade intrínseca - só pode ser prescrita *in extremis*, isto é, quando não se dispõe de outras possíveis técnicas de intervenção ou estas resultam ineficazes como *ultima ratio*. O princípio da subsidiariedade expressa, portanto, uma exigência elementar: a necessidade de hierarquizar, otimizar e racionalizar os meios disponíveis para responder ao problema criminal adequada e eficazmente. (Antonio Garcia-Pablos de Molina, *Idem*, p. 563).⁴⁰

Já a fragmentariedade se preocupará em estabelecer quais seletas ações poderão ser sancionadas de maneira mais gravosa valendo-se do direito penal, e assim podemos dizer que essas ações penalmente tuteladas fazem parte de um fragmento.

O caráter fragmentário do Direito Penal significa, em síntese, que, uma vez escolhidos aqueles bens fundamentais, comprovada a lesividade e a inadequação das condutas que os ofendem, esses bens passarão a fazer parte de uma pequena parcela que é protegida pelo Direito Penal, originando-se, assim, a sua natureza fragmentária.⁴¹

³⁹PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 275

⁴⁰ JESUS, Damásio. *Código Penal e sua interpretação*. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2007, p. 49.

⁴¹ Greco, Rogério. *Curso de Direito Penal / Rogério Greco*. - 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

Segundo os dizeres de Munoz Conde:

(...)este caráter fragmentário do direito penal aparece sob uma tríplice forma nas atuais legislações penais: em primeiro lugar, defendendo o bem jurídico somente contra ataques de especial gravidade, exigindo determinadas intenções e tendências, excluindo a punibilidade da comissão imprudente em alguns casos etc.; em segundo lugar, tipificando somente uma parte do que nos demais ramos do ordenamento jurídico se estima como antijurídico; e, por último, deixando, em princípio, sem castigo as ações meramente imorais.⁴²

A verdade é que a sociedade, de um modo geral, apenas compreende que determinada situação foi devidamente resolvida quando há intervenção Estatal e esta intervenção seja dada através da penalização de determinada conduta. Acreditamos que seja uma necessidade de ver o Estado punindo como se a punição em si fosse puramente pedagógica e inibisse quais quer outros atos por eles considerados violadores de bens jurídicos.

Ainda conforme os dizeres de Munoz Conde:

(...)nem todas as ações que atacam bens jurídicos são proibidas pelo Direito Penal, nem tampouco todos os bens jurídicos são protegidos por ele. O Direito Penal, repito mais uma vez, se limita somente a castigar as ações mais graves contra os bens jurídicos mais importantes, daí seu caráter 'fragmentário', pois que de toda a gama de ações proibidas e bens jurídicos protegidos pelo ordenamento jurídico, o Direito Penal só se ocupa de uma parte, fragmentos, se bem que da maior importância.⁴³

A intervenção mínima do direito penal, amparadas pelas características da fragmentariedade e subsidiariedade são cruciais para a compreensão do que discutiremos mais a frente. Não podemos compreender o direito sem antes analisar o viés adotado pelo legislador para criminalizar determinadas condutas.

Como mencionado anteriormente, as condutas criminalizadas pelo legislador devem observar tais premissas, porém tão importante quanto é o magistrado, quando da resolução de determinado conflito, observar a real necessidade de se aplicar o preceito criminalizador.

⁴²MUNOZ CONDE, Francisco. *Introducción al derecho penal*, p. 72.

⁴³MUNOZ CONDE, Francisco. *Introducción al derecho penal*, p. 71 -72.

A condutas na esfera tributária, por exemplo, será que há real necessidade de aplicar-lhe sanção penal? Há real lesividade na conduta para que seja realmente necessário recorrer a uma criminalização da conduta, ou seria possível recorrer à outra esfera do direito? Segundo Renato de Melo Jorge da Silveira:

Em momento embrionário desta discussão, afirmando-se que nem todos os interesses dessa ordem seriam passíveis de tutela penal, pretendeu-se estabelecer um mínimo de valores a serem defendidos. (...) A busca de soluções para o problema basilar das sociedades pós-industriais e a questão dos interesses difusos e sua abordagem penal têm levado o legislador, no mais das vezes a uma fuga ao Direito Penal.⁴⁴

Ocorre que a norma penal acaba ganhando um caráter meramente simbólico, apenas com a finalidade de mostrar para a sociedade que o Estado, através do poder legislativo, está atento às demandas sociais. Na verdade, não há um real interesse em punir aquele que lesa a sociedade e sim mostrar a sociedade que o poder instituído pela mesma está operante.

Reflexo de uma crise por que passa a própria sociedade, a tendência de tipificação de condutas, sem a contrapartida de avaliação filosófico-sistêmica penal, conduz a norma a uma realidade simbólica, deslegitimando o Direito Penal. As limitações de uma tutela difusa devem encontrar fronteira não em uma avaliação subjetiva da sociedade, mas, sim, na possibilidade de esta sociedade buscar outros meios para os novos interesses surgidos.⁴⁵

Um outro ponto de vista, em relação à esta abordagem meramente simbólica da lei, é a defendida por Günther Jakobs em que ele entende que o direito penal existia para proteger a inviolabilidade da norma, dividindo a sociedade entre cidadãos e inimigos. Claro que esta teoria perpassava em outra época e em outra realidade cultural, porém cumpre-nos aplica-la ao tema em comento.

O que hoje denomina-se como Direito Penal do Inimigo, compreendia que a existência de uma ordem jurídica se originava da manifestação de vontade de uma sociedade, logo existia a necessidade da existência de uma norma que punisse o indivíduo que violasse o preceito previsto em lei. O indivíduo que por ventura transgredisse contra a norma era considerado inimigo daquela sociedade, deixando de pertencer a ela, uma vez que descumpria um regramento comum, uma expectativa normativa.

⁴⁴ SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito penal supra-individual São Paulo: Ed. RT, 2003, p. 211

⁴⁵ SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito penal supra-individual São Paulo: Ed. RT, 2003, p. 211

O Direito penal do cidadão é o Direito de todos, o Direito penal do inimigo é daqueles que o constituem contra o inimigo: frente ao inimigo, é só coação física, até chegar à guerra. Esta coação pode ser limitada em um duplo sentido. Em primeiro lugar, o Estado, não necessariamente, excluirá o inimigo de todos os direitos. Neste sentido, o sujeito submetido à custódia de segurança fica incólume em seu papel de proprietário de coisas. E, em segundo lugar, o Estado não tem por que fazer tudo o que é permitido fazer, mas pode conter-se, em especial, para não fechar a porta a um posterior acordo de paz.⁴⁶

Reassignificando a compreensão trazida por esta teoria para contemporânea forma de aplicação da norma criminalizadora não vislumbramos muita disparidade uma vez que, em diversos casos, não há necessidade de submissão do indivíduo à norma criminalizadora, mas havendo, a partir do momento em que este criminoso é marcado por tal, passa a ser considerado menos cidadão, colocando-o à margem da sociedade.

Ainda segundo os ensinamentos de Jackobs:

O Estado pode proceder de dois modos com os delinquentes: pode vê-los como pessoas que delinquem, pessoas que tenham cometido um erro, ou indivíduos que devem ser impedidos de destruir o ordenamento jurídico, mediante coação.⁴⁷

Observemos que não é tão diferente do que hoje ocorre, uma vez que embora não faça sentido criminalizar uma conduta que pode ser sanada através de outros meios jurídicos, a penalização vem com o intuito de mostrar a sociedade que o ordenamento além de ser uma manifestação da vontade de todos, ou quase, é também inviolável, ou deveria ser. Logo aquele que tenta de alguma forma violar o preceito normativo é penalizado.

Esta fenomenalidade do direito –em que ele mesmo e a sua existência empírica essencial, a vontade particular, coincidem imediatamente –torna-se evidente como tal quando, na injustiça, adquire a forma de oposição entre o direito em si e a vontade particular, tornando-se então um direito particular. Mas a verdade desta aparência é o seu caráter negativo, e o direito, negando esta negação, restabelece-se e, utilizando este processo de mediação, regressando a si a partir da sua negação, acaba por determinar-se como real e válido aí mesmo onde começara por ser em si e imediato.⁴⁸

⁴⁶ DE MORAES, Alexandre Rocha Almeida. Direito Penal do Inimigo: A terceira velocidade do Direito Penal. Curitiba. Juruá. 2009. p.185

⁴⁷ JAKOBS, Gunther. Ciência. Barueri. Manole Jurídico. 2003. p.55.

⁴⁸ HEGEL, G. W. F. Princípios da Filosofia do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 80.

3 O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA E SEUS REQUISITOS

3.1 Claus Roxin e o princípio da insignificância do Direito Penal

Para que possamos começar a descrever sobre princípio da insignificância nos insurge compreender analisemos os dizeres proferidos através do voto dado pelo Ministro Teori Zavascki no RHC 115.226/MG, tendo como relatora a Ministra Carmen Lúcia:

(...) para se afirmar que a insignificância pode conduzir à atipicidade, cumpre, portanto, que se vá além da irrelevância penal a que se referiu o legislador. É indispensável averiguar o significado social da ação, a adequação da conduta do agente em seu sentido social amplo, a fim de que se apure se o resultado dessa investigação ampliada é compatível ou não com a finalidade perseguida pelo ordenamento penal, ou, em outras palavras, se o fato imputado, que é formalmente típico, tem ou não, quando examinado no seu contexto social, relevância penal. Parece certo concluir, à luz dessas premissas, que a relevância penal, em casos dessa natureza, comporta, sim, juízo sobre a contumácia da conduta do agente.⁴⁹

Como podemos ver, o Princípio da Insignificância é um norte a ser observado pelo legislador que ao editar uma lei criminalizadora deve observar as condutas que possuem relevância e adequação social para só assim imputar à determinado fato uma sanção.

Levando em consideração o Crime Contra a Ordem Tributária, assim considerado, de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação, se observarmos ligeiramente o ato aqui considerado crime, em um primeiro momento não necessita do imperativo criminalizador para ser sanado.

O crime acima descrito prevê sanção de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, porém existem inúmeras nuances para esta previsão uma vez que ela pode ser aplicada em diversas situações. Tomemos por exemplo um pequeno empresário, que trabalha fornecendo bens e serviços que servem unicamente para subsistência de sua família e de seus funcionários. Em uma situação destas que a norma criminalizadora é dura e não prevê alternativas de sanar o conflito por outras vias.

⁴⁹ STF. HABEAS CORPUS 137.290 MINAS GERAIS Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312314251&ext=.pdf>> Acesso em 10 de fevereiro de 2019.

O princípio da insignificância ou da criminalidade de bagatela surgiu inicialmente no Direito Civil, derivado do brocardo *de minimus non curai praelor*. Em outras palavras, o Direito Penal não deve se ocupar de assuntos irrelevantes, incapazes de lesar o bem jurídico. Na década de 70 do século passado, foi incorporado ao Direito Penal pelos estudos de **Claus Roxin**.

Funciona como causa de exclusão da tipicidade, desempenhando uma interpretação restritiva do tipo penal. Para o Supremo Tribunal Federal, a mínima ofensividade da conduta, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica constituem os requisitos de ordem objetiva autorizadores da aplicação desse princípio.⁵⁰

Para a nossa doutrina e jurisprudência o princípio aqui mencionado depende do preenchimento de alguns requisitos para que seja viável sua aplicabilidade. Isso não quer dizer que o legislador assim como o magistrado, quando da aplicação da Lei, está necessariamente restrito à estas observações até mesmo tendo em vista o movimento ativista crescente no judiciário.

Compreendamos que o argumento do ativismo judicial não diminui em nada a compreensão do que aqui se discute, uma vez que por vezes a ação ativista por parte do judiciário tem resguardado e garantido direitos por vezes omissos ou tolhidos aos seus destinados.

A imperfeição do trabalho legislativo não evita que sejam subsumíveis também nos casos que, em realidade, deveriam permanecer fora do âmbito de proibição estabelecido pelo tipo penal. A redação do tipo penal pretende, por certo, somente incluir prejuízos graves da ordem jurídica e social, porém não pode impedir que entrem em seu âmbito os casos leves. Para corrigir essa discrepância entre o abstrato e o concreto e para dirimir a divergência entre o conceito formal e o conceito material de delito, parece importante utilizar-se o princípio da insignificância.⁵¹

Como podemos observar, o Princípio da Insignificância para além do preenchimento de alguns requisitos que discutiremos mais a frente, precisa necessariamente que se analise o grau de importância que o ato lesivo pode oferecer ao lesado.

⁵⁰ MASSON, Cleber Rogério Direito penal esquemaUzado - Parte geral - val. 1 / Gleher Rogério Masson. - 4ª ed. faV., atual. e amp1. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método 2011.

⁵¹ LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. Princípio da Insignificância no Direito Penal, 2ª. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, págs.. 117/118.

Denote-se que aplicando este preceito na esfera dos crimes contra a ordem tributária, como no exemplo citado anteriormente não há como dizer que o fato de deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente possa, de fato, gerar um dano aferível à ordem econômica.

Segundo o entendimento consolidada da nossa Corte Suprema temos:

O princípio da insignificância - que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal - tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material. Tal postulado – que considera necessária a aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como: (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão Jurídica provocada - apoiou-se, em seu processo de formulação teórica. No reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados a intervenção mínima do Poder Público.⁵²

A mínima ofensividade da conduta do agente, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica provocada são os requisitos que devem ser, segundo nossa jurisprudência, preenchidos para que o Princípio da Insignificância venha a ser ponderado quando da aplicação da norma penal em um caso concreto.

A privação da liberdade de um indivíduo deve ser a última razão a ser cogitada, visto que o direito à liberdade é garantia constitucional e a sua privação acarreta, além de violações à direitos humanos, na responsabilidade estatal por sua custódia. De acordo com a Convenção Interamericana de Direitos Humanos, aderida por nosso Estado Brasileiro, em seu artigo 2º prevê a garantia da liberdade como garantia não apenas constitucional, mas sim transnacional:

Se o exercício dos direitos e liberdades mencionados no artigo 1 ainda não estiver garantido por disposições legislativas ou de outra natureza, os Estados Partes comprometem-se a adotar, de acordo com as suas normas constitucionais e com as disposições desta Convenção, as medidas legislativas ou de outra natureza que forem necessárias para tornar efetivos tais direitos e liberdades.⁵³

⁵² HC 92.463/RS, rel. Min. Celso de Mello, 2.ª Turma, l. 16.10.2007. Em Igual sentido: STJ: HC 89.357/ SP, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, l. 11.03.2008, 5.ª Turma, noticiado no *Informativo 348*.

⁵³ CIDH. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm> Acesso em: 18 de março de 2019.

Neste mesmo sentido a nossa Constituição no artigo 5º caput prevê que “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.”⁵⁴

Já em seu parágrafo primeiro prevê-se que “As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”, o que exclui, em princípio, o cunho programático desses preceitos. Esses direitos fundamentais são incluídos no rol das cláusulas pétreas do art. 60, §4º, da Carta Magna o que impede a supressão ou modificação de tais direitos.

Konrad Hesse afirma que:

A Constituição não configura, portanto, apenas expressão de um ser, mas, também de um dever ser; ela significa mais do que o simples reflexo das condições fáticas de sua vigência, particularmente as forças sociais e políticas. Graças à pretensão de eficácia, a Constituição procura imprimir ordem e conformação à realidade política e social (...).⁵⁵

O art. 5º, XXXV, da Constituição nos traz que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Diante disso, a Constituição reforça o papel do Judiciário como garantidor dos valores previstos na Constituição, expandindo a atuação judicial.

As palavras do Ministro Barroso corroboram quando diz que:

O discurso acerca dos princípios, da supremacia dos direitos fundamentais e do reencontro com a Ética- ao qual, no Brasil, se deve agregar o da transformação social e o da emancipação- deve ter repercussão sobre o ofício dos juízes, advogados e promotores, sobre a atuação do Poder Público em geral e sobre a vida das pessoas. Trata-se de transpor a fronteira da reflexão filosófica, ingressar na dogmática jurídica e na prática jurisprudencial e, indo mais além, produzir efeitos positivos sobre a realidade.⁵⁶

Assim, compreende-se a extrema necessidade dada a garantia da liberdade dos indivíduos, visto as previsões nacionais e convencionais estabelecidas, o que apenas ainda mais sedimenta a ponderação do princípio da insignificância.

⁵⁴ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 18 de fevereiro de 2019.

⁵⁵ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*, pág. 15. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

⁵⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, pág. 532. 7ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

Mas, o que de fato caracteriza os requisitos estabelecidos pelo STF como sendo mínima ofensividade da conduta do agente, nenhuma periculosidade social da ação, reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão Jurídica provocada?

Antes, observemos o seguinte julgado da Suprema Corte brasileira:

PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA – IDENTIFICAÇÃO DOS VETORES CUJA PRESENÇA LEGITIMA O RECONHECIMENTO DESSE POSTULADO DE POLÍTICA CRIMINAL – CONSEQUENTE DESCARACTERIZAÇÃO DA TIPICIDADE PENAL EM SEU ASPECTO MATERIAL – DELITO DE FURTO – CONDENAÇÃO IMPOSTA A JOVEM DESEMPREGADO, COM APENAS 19 ANOS DE IDADE – „RES FURTIVA“ NO VALOR DE R\$ 25,00 (EQUIVALENTE A 9,61% DO SALÁRIO MÍNIMO ATUALMENTE EM VIGOR) – DOCTRINA – CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF – PEDIDO DEFERIDO. - O princípio da insignificância – que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal – tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material. Doutrina. - Tal postulado – **que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada(...)** Isso significa, pois, que o sistema jurídico há de considerar a **relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificarão quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano, efetivo ou potencial, impregnado de significativa lesividade.** O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado cujo desvalor – por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes – não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social.⁵⁷ *Grifo nosso*

Observe que independente de qualquer requisito fixado pelos entendimentos jurisprudenciais a proteção de bens jurídicos, assim entendidos pela sociedade, só serão tutelados por uma norma criminalizadora se, de fato, ocasionar um significativo desvalor.

⁵⁷ BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Habeas Corpus. HC 84.412-SP. Relator: Min. Celso de Melo. De 19/11/2004. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC& docID=79595> Acesso em: 03 março 2019.

Esse valor apurado pela sociedade precisa ser tão lesionado ao ponto de que a conduta praticada pelo agente seja ofensiva, perigosa, obtenha grau de reprovabilidade e expressividade da lesão jurídica praticada.

A mínima ofensividade da conduta do agente está atrelada a ideia de que o ato praticado pelo acusado não poderá ser muito ofensivo, torna-se até redundante pois este conceito é bem abstrato deixando o magistrado bem à vontade na hora da aplicação deste norte jurídico.

A inexistência de periculosidade social da ação, já é um conceito um tanto mais concreto, onde o acusado não deverá ter se valido de conduta perigosa na prática do ato, como por exemplo a utilização de arma de fogo ou qualquer outro meio perigoso.

O reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento compreende um fato também subjetivo, assim como o primeiro, que neste devemos observar como o bem jurídico tutelado é visto pela sociedade. Normalmente o ato cometido, embora seja considerado legalmente crime, a sociedade compreende que não é reprovável ou sua reprovabilidade é um tanto reduzido.

Observemos que este pode ser o ponto central do que discutimos até então, porque se o bem jurídico tutelado pela norma criminalizadora não provoca na sociedade uma sensação de reprovabilidade não há de se falar em um sentimento de violação social.

É o que Zaffaroni compreende como sendo a Teoria da Adequação Social:

Esta teoria, ao menos quando colocada nestes termos, implica um corretivo da tipicidade legal, mas de natureza da que aqui postulamos por via da tipicidade conglobante, porque remete diretamente à ética social. A questão sai diretamente do plano normativo para um plano ético material que pode ser perigoso, particularmente pela amplitude da remissão. A teoria da adequação social da conduta encerra alguns pontos certos, como aquele em que, inquestionavelmente, existem remissões da ordem jurídica à ética social, frequentes nos tipos penais. Assim, vimos que, nos tipos culposos, para precisar o dever de cuidado, seguidamente necessitam-se recorrer às normas sociais de conduta, ou que a determinação da posição de garante, em razão da conduta precedente do sujeito, também tem que apelar às mesmas fontes, ou que também nos tipos dolosos. Não obstante, não cremos que essas comprovações autorizem uma ampliação tão generalizada das pontes estendidas da tipicidade à ética social(...)⁵⁸

⁵⁸ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. *Manual de derecho penal - Parte general*, p. 489-490.

Por fim, porém não menos importante, temos a inexpressividade da lesão jurídica provocada onde o que se analisa é se houve um dano patrimonial relevante causado. Se tomarmos por exemplo um furto de uma caixa de fósforo dentro de uma rede de hipermercados, qual dano patrimonial sofrido? Não houve relevância alguma, o “dano” é inexpressível.

3.2 A insignificância como causa da exclusão da tipicidade material ou conglobante.

A tipicidade, como vimos anteriormente, nada mais é a subsunção do fato à norma, ou seja, a conduta outrora praticada está prescrita em lei como sendo crime ou contravenção penal. Para que a tipicidade seja excluída à luz do princípio da insignificância é necessário observar a finalidade inferida no sentido da norma, neste sentido alude Zaffaroni:

A insignificância 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 todos 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.⁵⁹

Observemos a necessidade de se compreender a finalidade da norma como um todo, assim, por mais que a conduta seja típica, ela necessariamente precisa violar todo um ordenamento e não apenas parte dele.

Nos dizeres de Maurício Antônio Ribeiro Lopes:

(...)o juízo de tipicidade, para que tenha efetiva significância e não atinja fatos que devam ser estranhos ao Direito Penal, por sua aceitação pela sociedade ou dano social irrelevante, deve entender o tipo, na sua concepção material, como algo dotado de conteúdo valorativo, e não apenas sob seu aspecto formal, de cunho eminentemente diretivo.⁶⁰

⁵⁹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl. *Manual de derecho penal - Parte general*, p. 488-489.

⁶⁰ LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. *Princípio da Insignificância no Direito Penal*, 2ª. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, págs.. 117/118.

Um ponto de vista esclarecedor parte de Carlos Vico Mañas em “*O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal*”, aduz aquilo que já mencionamos no capítulo anterior sobre subsidiariedade inserta ao direito penal, onde este não deveria de forma alguma preocupar-se com condutas inequivocamente ilesivas à sociedade:

(...) o Direito penal só deve ir até onde seja necessário para a proteção do bem jurídico, não se ocupando de bagatelas, é preciso considerar materialmente atípicas as condutas lesivas de inequívoca insignificância para a vida em sociedade.

É notável a síntese apresentada por Sanguiné sobre o conteúdo da tipicidade material ao dispor que a tipicidade não se esgota na concordância lógico-formal (subsunção) do fato no tipo. A ação descrita tipicamente há de ser geralmente ofensiva ou perigosa a um bem jurídico.⁶¹

Ainda neste sentido, vale salientar como se dá esta construção normativa por parte do legislador, que por intermédio das demandas sociais escolhe um fato e o tipifica, tentando abarcar toda complexidade do comportamento humano no ordenamento. É óbvio que é impossível prever todas as circunstâncias a serem abarcadas pelo ordenamento, até porque tal situação engessaria a normatividade sem dar margem de atuação interpretativa ao magistrado.

O legislador toma em consideração modelos de vida que deseja castigar. Com essa finalidade, tenta compreender, conceitualmente, de maneira mais precisa, a situação vital típica. Embora visando alcançar um círculo limitado de situações, a tipificação falha ante a impossibilidade de regulação do caso concreto em face da infinita gama de possibilidades do acontecer humano.

Por isso, a tipificação ocorre conceitualmente de forma absoluta para não restringir demasiadamente o âmbito da proibição, razão porque alcança também casos anormais.⁶²

Dada esta atividade legiferante, e conforme os ensinamentos acima citados, compreendemos a partir de então a necessidade da norma abarcar o conceito claro e objetivo do fato típico, não como uma forma de limitar todo e qualquer comportamento humano, mas sim para que seja possível delimitar o comportamento antinormativo.

⁶¹ MAÑAS, Carlos Vico. *O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal*, 1ª. ed., São Paulo: Saraiva, pp. 56 e 81

⁶² MAÑAS, Carlos Vico. *O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal*, 1ª. ed., São Paulo: Saraiva, pp. 56 e 81

É que não tem o legislador, em face das limitações naturais da técnica legislativa e da multiplicidade de situações que podem ocorrer, o poder de previsão, casuística, das hipóteses efetivamente merecedoras de repressão.

Noutros termos, falta-lhe o poder de prever em que grau e em que intensidade devem tais ações merecer, in concreto, castigo. Não lhe é possível, enfim, ao prever tipos abstratos, ainda que se atendo àquelas lesões mais significativas, fixar, segundo o caso concreto, em que intensidade a lesão deve assumir relevância penal efetiva.⁶³

Compreendemos aqui que muitas são as circunstâncias que levam o legislador a ter uma limitação em sua atuação de elencar no mundo fenomênico um fato que possa ser considerado delito e assim tipifica-lo dando-lhe um imperativo criminalizador. Mas não podemos esquecer que se fosse humanamente possível elencar todo e qualquer fato proveniente da vivência humana no seio social, estaríamos proporcionando à uma ciência, considerada subsidiária, o poder de tutelar toda e qualquer situação.

(...) nenhuma técnica legislativa é tão acabada a ponto de excluir a possibilidade de que, em alguns casos particulares, possam ficar fora da ameaça penal certas condutas que não apareçam como merecedoras de pena.

Vale dizer, a redação do tipo legal pretende certamente só incluir prejuízos graves à ordem jurídica e social, porém não impede que entrem também em seu âmbito os casos mais leves, de ínfima significação social. Enfim, o que in abstracto é penalmente relevante pode não o ser verdadeiramente, isto é, podem não assumir, in concreto, suficiente dignidade e significado jurídico-penal.⁶⁴

Muitas das vezes, e isso já é comum na atividade legislativa brasileira, os representantes do povo, assim denominados, se valem de algum anseio social ou clamor midiático e propõem leis com discurso de que mais uma lei incriminadora irá resolver.

A verdade é que nem sempre uma norma mais severa ou mais abrangente servirá como forma de prevenir ou de reprimir determinadas condutas humanas. E mesmo que isto pudesse ser possível, não cabe à norma incriminadora tentar abranger toda e qualquer circunstância, isso tornaria sem sentido o dado de o direito penal ter um caráter fragmentário e subsidiário.

⁶³ QUEIROZ, Paulo de Souza. *Do caráter subsidiário do direito penal – Lineamentos para um direito penal mínimo*, Editora Del Rey, Belo Horizonte – 1998, p.122

⁶⁴ QUEIROZ, Paulo de Souza. *Do caráter subsidiário do direito penal – Lineamentos para um direito penal mínimo*, Editora Del Rey, Belo Horizonte – 1998, p.122

A partir de então surge a necessidade de obtenção de um instrumento interpretativo que fosse capaz de captar o real sentido da norma, adequá-la à realidade fática e aplicá-la de modo eficaz e não apenas figurativo. Nos dizeres de Mauricio Antônio Ribeiro Lopes temos que:

(...)o princípio da insignificância surge como instrumento de interpretação restritiva do tipo penal que, de acordo com a dogmática moderna, não deve ser considerado apenas em seu aspecto formal, de subsunção da fato à norma, mas, primordialmente, em seu conteúdo material, de cunho valorativo, no sentido da sua efetiva lesividade ao bem jurídico tutelado pela norma penal, o que consagra o postulado da fragmentariedade do direito penal. (...) tal princípio funda-se na concepção material do tipo penal, por intermédio do qual é possível alcançar, pela via judicial e sem macular a segurança jurídica do pensamento sistemático, a proposição político-criminal da necessidade de descriminalização de condutas que, embora formalmente típicas, não atingem de forma socialmente relevante os bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal.⁶⁵

Um detalhe que passa despercebido na prática jurídica, e muitas vezes abordado apenas quando dado início à fase judicial de uma possível aplicação do princípio da insignificância, porém de suma importância, é o momento anterior à formalização da denúncia em juízo.

Antes mesmo do magistrado conhecer dos fatos, o trâmite jurídico requer que tais demandas perpassem pelo órgão ministerial, competente para pautar a denúncia sobre os fatos e indícios probatórios que lhe estão disponíveis.

Ocorre que a interpretação do fato e da norma não se restringe apenas a figura do magistrado, mas principalmente pela figura do ministério público, que conta com independência e autonomia para denunciar ou não a parte diante dos elementos informativos que possui.

O detentor da ação penal pública observando que do fato não se resulta lesividade, poderá não oferecer a denúncia evitando movimentar toda a máquina judiciária em detrimento de um fato que não merece a tutela penal. Segundo Luigi Ferrajoli:

La necesaria lesividad del resultado, cualquiera que sea la concepción que de ella tengamos, condiciona toda justificación utilitarista del derecho penal como instrumento de tutela y constituye su principal límite axiológico externo. Palabras como 'lesión', 'daño' y 'bien jurídico' son claramente valorativas.⁶⁶

⁶⁵ LOPES, Mauricio Antônio Ribeiro. Princípio da Insignificância no Direito Penal, 2ª. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, págs.. 117/118.

⁶⁶ FERRAJOLLI, Luigi. Derecho y Razón, Madrid: Editorial Trotta, 1995, p. 467.

Ainda conforme os ensinamentos de Mauricio Antônio Ribeiro Lopes temos que:

Apenas o registro, porque parece faltar à doutrina, como um todo, a evidenciação do procedimento reconhecedor da criminalidade de bagatela.

Urge retirá-la do empirismo, da conceituação meramente individual e pessoal de cada autor ou pretor que faça do seu senso de justiça um conceito particular de bagatela.

Esse é o caminho mais curto ao caos e à ruína do princípio, posto que, construído para a garantia da justiça material, aplicado arbitrariamente tende a reproduzir escala de injustiça análoga à praticada pelo sistema legal em sua dogmática. (...) ⁶⁷

O que se compreende é que dada existência desde conceito jurídico aberto, onde até mesmo a doutrina se apoia em uma conceituação advinda de um senso de justiça ou qualquer coisa parecida, acaba proporcionando arbitrariedades interpretativas.

Visto isso, resta cada vez mais claro que são as mais variadas maneiras informais de controle social, como o meio familiar ou até mesmo religioso, porém o direito penal surge, para que o Estado possa instrumentalizar formalmente um viés que proporcionasse exercício do controle.

As palavras do Ministro Barroso corroboram quando diz que:

O discurso acerca dos princípios, da supremacia dos direitos fundamentais e do reencontro com a Ética- ao qual, no Brasil, se deve agregar o da transformação social e o da emancipação- deve ter repercussão sobre o ofício dos juízes, advogados e promotores, sobre a atuação do Poder Público em geral e sobre a vida das pessoas. Trata-se de transpor a fronteira da reflexão filosófica, ingressar na dogmática jurídica e na prática jurisprudencial e, indo mais além, produzir efeitos positivos sobre a realidade.⁶⁸

Assim, levando-se em consideração o art. 5º, XXXV, da CF/88 que nos traz que *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*, reforça-se o papel do judiciário como um intérprete da norma e garantidor dos valores previstos na Constituição, expandindo a atuação judicial.

⁶⁷ LOPES, Mauricio Antônio Ribeiro. Princípio da Insignificância no Direito Penal, 2ª. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, págs.. 117/118.

⁶⁸ BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e Aplicação da Constituição, pág. 532. 7ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

4 APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTOS NO ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90.

4.1 A possibilidade de extinção da punibilidade do agente pela insignificância

Realizadas estas considerações gerais sobre o princípio da insignificância e seus requisitos, passemos agora a analisar como esta primado é aplicado aos casos de crimes contra a ordem tributária. Mas afinal, é possível valer-se do princípio da insignificância, aplicado à esfera penal, também nos crimes tributários?

Conforme André Estefam:

O Direito Penal deve ser a última fronteira no controle social, uma vez que seus métodos são os que atingem de maneira mais intensa a liberdade individual. O Estado, portanto, sempre que dispuser de meios menos lesivos para assegurar o convívio e a paz social, deve deles se utilizar, evitando o emprego da pena criminal.⁶⁹

Em 2009 o Superior Tribunal de Justiça fixou o entendimento de que aos crimes contra a ordem tributária aplicar-se-ia o princípio da insignificância desde que o débito não fosse superior ao valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), valendo-se do previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, que prevê que:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, **os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00** (dez mil reais).⁷⁰

Entendimento este que inclusive foi referendado pelo Supremo Tribunal Federal:

PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/02, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA.

⁶⁹ ESTEFAM, André. GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. Direito Penal Esquemático - Parte Geral. 3ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014.

⁷⁰ BRASIL. Lei nº10.522/02. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm> Acesso em: 15 de fevereiro de 2019.

I - Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da lei 10.522/02, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Precedentes.

II – Mesmo que o suposto delito tenha sido praticado antes das referidas Portarias, conforme assenta a doutrina e jurisprudência, norma posterior mais benéfica retroage em favor do acusado.

III – Ordem concedida para trancar a ação penal.⁷¹ Grifo nosso

Observe que não houve alteração normativa, ou seja, a Lei acima citada não foi editada para majorar o valor R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00 contudo, duas importantes portarias foram editadas pelo Ministério da fazenda, à saber:

Portaria 75

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).⁷²

Portaria 130

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.⁷³

Dada edição das mencionadas portarias, o STJ revisou o Tema 157, que tratava sobre a temática, e passou a compreender a seguinte redação:

Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00, 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.⁷⁴

⁷¹ BRASIL. STF - HC 139393, Relator (a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 18/4/17, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-089 DIVULG 28-4-17 PUBLIC 2-5-17

⁷² MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria 75. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>> Acesso em: 19 de janeiro de 2019.

⁷³ MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria 130. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>> Acesso em: 19 de janeiro de 2019.

⁷⁴ STF. Disponível em: <<https://www.tjdft.jus.br/consultas/consultas-processos-fisicos/gerenciamento-de-precedentes/comunicados%20-%20temas%20de%20sobrestamento/comunicados-stj-1/2018/tema-157-stj-publicacao-do-acordao-de-merito-e-revisao-da-tese-04-04.2018/view>> Acesso em: 19 de janeiro de 2019.

4.1.1 Caso Prático I

Narra a denúncia oferecida pelo órgão ministerial que a acusada figurava na qualidade de administradora de uma pessoa jurídica e que este encontrava-se em dívida ativa no cadastro de contribuintes da receita estadual por ter supostamente suprimido ou reduzido, mediante omissão, informações às autoridades fazendárias.

A narrativa tem continuidade indicando que o tributo em questão é da espécie do imposto ICMS, imposto este que, segundo o art. 155, inciso II incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”⁷⁵

Consta dos autos que tramitou um processo administrativo, onde assegurou-se ampla defesa e contraditório e só após isto foi constituída a dívida ativa num valor de R\$ 800.385,33 (oitocentos mil, trezentos e oitenta e cinco reais e trinta e três centavos), uma vez que ao tempo do crime contra a ordem tributária a denunciada figurava como administradora da empresa.

Pautados nas legislações que tratam sobre o suposto cometimento de crime, assim compreendido, o ministério público aduz que houve tentativas para oportunizar que a denunciada procedesse com o pagamento (causa de extinção) ou parcelamento (causa de suspensão da exigibilidade) do débito tributário, porém não houve êxito.

O capítulo I da Lei nº 8.137/90, art. 1º, inciso I, qual a acusada foi denunciada, trata sobre os Crimes Contra a Ordem Tributária, e mais especificamente na seção I, notaremos o apontamento sobre os crimes praticados por particulares. Vejamos:

Dos crimes praticados por particulares

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

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;⁷⁶

⁷⁵ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 de março de 2019.

⁷⁶ BRASIL. *Lei nº 8.137/90*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 24 de março de 2019.

Após juntada da Certidão da Dívida Ativa anexada pela Secretaria Executiva da Receita indicando que o débito principal quantificaria cerca de R\$ 366.138,62 (trezentos e sessenta e seis mil, cento e trinta e oito reais e sessenta e dois centavos), somados com multa de R\$ 366.138,62 (trezentos e sessenta e seis mil, cento e trinta e oito reais e sessenta e dois centavos) acrescido de correção e juros no valor de R\$ 68.108,09 (oitenta e oito mil, cento e oito reais e nove centavos).

Isto ocorre, visto que "a multa fiscal tem natureza punitiva e, portanto, não integra os tributos iludidos, vale dizer, não compõe o bem jurídico tutelado pela norma no instante de sua violação. A multa é acrescida pelo Fisco ao valor dos tributos iludidos, não podendo, destarte, ser considerada para fins de verificação da tipicidade penal, tarefa que, ressalvada a hipótese de retroação benéfica da lei penal, deve ser realizada sob a perspectiva do momento da prática da conduta".⁷⁷

No que diz respeito ao juros e multa de acordo com o Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.⁷⁸

Como no caso em tela não houve uma denúncia de forma espontânea por parte da acusada, a Secretaria Executiva da Receita Estadual constituiu o crédito em dívida ativa acrescentando ao montante o valor da multa, que soma exatamente o mesmo valor da dívida principal.

Ainda nestes autos (fls. 21) a denunciada informa ao órgão ministerial, através de uma declaração, que reconhece a dívida constituída e que já havia parcelado junto à Secretaria de Finanças do Estado uma vez que aderiu o parcelamento sobre inerente ao simples nacional e que possuía interesse de pôr em dia a dívida em questão e que estava disposta a renegociá-la.

⁷⁷ TRF3, 2ªT, ACR n. 0002039-95.2007.4.03.6113 ,Rel. Des. Fed. Nelton dos Santos, DJe 31.05.2012.

⁷⁸ BRASIL. CTN. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm> Acesso em: 12 de março de 2019.

A denunciada em sua defesa, na resposta escrita anexada aos autos alegou que:

(...)tocava seu próprio negócio com funcionários e ajuda de familiares, sem se quer ter participado de algum curso de empreendedorismo e administração financeira, motivo pelo qual, encerrou suas atividades há mais de 08 (oito) meses, por não conseguir cumprir com a grande carga tributária imposta aos pequenos empresários, além da desorganização contábil e financeira por parte de um profissional de contabilidade, que não teve o cuidado de alertá-la no controle de entrada e saída de mercadorias, sendo autuada pela fiscalização fazendária do Estado da Paraíba, onde lhe foi impostas multas e ou correções que a levou a "quebrar" o seu pequeno negócio, agregada ainda as multas cobradas com reincidência das infrações, que logo se transformaram numa bola de neve, diga-se de passagem, impagável, provocando o fechamento e encerramento das atividades comerciais.⁷⁹

Ademais a denunciada ainda alegou a crise financeira que alcançou todo brasileiro e mais precisamente as micro e pequenas empresas, responsáveis segundo o BNDES, por cerca de *50% dos postos formais de trabalho*.⁸⁰

Outro detalhe que urge ressaltar é que a carga tributária imputada principalmente as médias e pequenas empresas que tentam sair da informalidade para atuarem no mercado são tamanhas que findam por forçarem a contratação informal, a sonegação de tributos e tantos outros comportamentos considerados ilegais pela legislação pátria.

A verdade é que a letra fria da lei desconsidera toda e qualquer circunstância subjetiva que pode ter desencadeado no cometimento da violação da norma criminalizadora, o que impede uma análise interpretativa que adeque o fato à situação sócio-política de uma determinada sociedade.

Ainda assim, restado esclarecido os motivos que levaram a denunciada a incorrer no crime, assim considerado, previsto no art. 1º da Lei de Crimes contra a ordem tributária, o ministério público, revestido da competência que lhe é imposta pela Constituição Federal, alegou que restou comprovado que a acusada omitiu informações às autoridades fazendárias, resultando na falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 800.385,33 (oitocentos mil, trezentos e oitenta e cinco reais e trinta e três centavos).

⁸⁰ BNDES. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-anuncia-linha-de-credito-mais-simples-e-agil-para-micro-e-pequenas-empresas>> Acesso em: 24 de março de 2019.

4.1.2 Caso Prático II

Narra a denúncia oferecida pelo órgão ministerial que o acusado figurava na qualidade de administrador de uma pessoa jurídica que atuava no comércio varejista em materiais de construção em que supostamente, estaria omitindo saídas de mercadorias sem o pagamento do referido imposto uma vez que constatada a falta de registro das notas fiscais nos livros próprios. Assim considerou o *parquet* que houve fraude à fiscalização pela omissão do registro nos livros conforme previsto em lei.

Denunciado por violar o preceito infralegal considerado crime, previsto no art. 1º, inciso I da Lei de crimes contra a ordem tributária, de acordo com auto de infração apresentado pela Secretaria da Receita Estadual, a dívida ativa em nome do administrador da pessoa jurídica somava cerca de R\$ 11.286,06 (onze mil duzentos e oitenta e seis reais e seis centavos).

Ainda de acordo com os autos, o denunciado confirmou à promotoria, competente nestes autos, que tinha conhecido do débito ora informado e que o parcelou com a finalidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI do CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I - Moratória;
II - O depósito do seu montante integral;
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV - A concessão de medida liminar em mandado de segurança.
V – A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
VI – O parcelamento.
Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.⁸¹

Contudo, embora tenha arguido o parcelamento em sua defesa, o acusado não comprovou que houve de fato a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, portanto não havia como comprovar a extinção da punibilidade do agente, neste momento.

⁸¹ BRASIL. Código Tributário Nacional Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm> Acesso em: 18 de março de 2019.

Nos dizeres do professor Eduardo Sabbag, sobre o parcelamento temos:

O parcelamento é procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se “pagamento” o fosse.⁸²

O ideal do parcelamento é incentivar que o devedor realize a quitação dos débitos fiscais perante a receita a que se deve, é uma tentativa de promover, ou melhor inibir, o cerceamento da liberdade de locomoção do devedor, uma vez que o fato imputado é considerado crime.

De acordo com a Lei nº 10.684/2003, qual dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita, mais especificamente no seu art. 9º, caput prevê-se que “é suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137/90 durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.”⁸³

Nos termos desta lei o Estado fica terminantemente impedido de exercer sua pretensão punitiva enquanto o débito fiscal estiver sujeito ao parcelamento, uma vez que há suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inibindo a configuração do crime.

Vale ressaltar que embora o débito esteja em parcelamento, isto não significa que houve a extinção da punibilidade do agente, conforme o caso prático aqui descrito:

EMENTA: PENAL. PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO DE DÉBITO. SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 9º DA LEI 10.684/03. SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO PUNITIVA.

I - O simples parcelamento de débito tributário não é procedimento apto a extinguir a punibilidade por crimes decorrentes de ofensa à Lei nº 8.137/90.

II - Necessidade de quitação integral perante as autoridades fazendárias.

III - Ordem concedida de ofício para suspender a punibilidade do agente, bem como da prescrição punitiva.⁸⁴

⁸² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013, pág 860

⁸³ BRASIL. Lei nº 10.684/2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm> Acesso em: 25 de janeiro de 2019.

⁸⁴BRASIL. STF. RHC nº 89.152/SC Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000005060&base=baseMonocraticas>> Acesso em:12 de fevereiro de 2019.

O denunciado, em sua defesa na resposta à acusação aduz sobre a precariedade que as pequenas empresas possuem em ter profissionais capacitados para manejarem o setor de emissão e registro de notas, e que por vezes omissões ocorriam não dolosamente, mas culposamente visto a inviabilidade de emití-las.

Outro detalhe apontado pelo acusado foi a alta carga tributária que acaba por inviabilizar que as pequenas empresas permaneçam no mercado de forma competitiva, excluindo-as, inibindo a geração inclusive de novos empregos, forçando o fechamento de postos.

Neste sentido, segundo o instituto brasileiro de planejamento e tributação, de fato a carga tributária brasileira está entre as mais caras do mundo, contudo tem-se que agregar outros fatores a este, vejamos:

Aliado ao fato de a carga tributária brasileira ser alta, outro problema, que é anterior a esse, causa maior desalento – a “percepção de retorno” que o cidadão tem em relação à quantia de tributo que paga é muito baixa. Nem é preciso citar estatísticas para se convencer de que há algo de muito errado em áreas vitais da sociedade, como saúde, educação e segurança. E, ao nos compararmos com países que possuem a mesma carga tributária, ou até menor, podemos perceber o quão grave é a situação. Podemos citar como exemplos: Suíça (27,7%), Alemanha (37,1%), Estados Unidos (26,2%) e Canadá (32,0%). Convenhamos, esses países se encontram entre os dez primeiros colocados no *ranking* do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) enquanto o Brasil ocupa a 79ª posição, de acordo com dados de 2015 do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Vale lembrar que esse indicador remete ao desempenho de três óticas – renda, educação e longevidade.⁸⁵

Assiste razão ao acusado no que tange ao argumento quanto a carga tributária, o que dificultada objetivamente a prestação da informação completa aos órgãos competentes. A verdade é que de outro lado, embora o acusado possua seus argumentos e estes sejam claros, a letra da lei não traz nuances, apenas objetividades sem qualquer grau de discricionariedade indicando que a pura e simples omissão é crime.

A partir de então cabe ao interprete da lei assinalar o que a lei dispõe ao caso concreto, ciente de que uma ação em contrário enseja em uma decisão *contra legem*. Por isso a necessidade de se ter a disposição as jurisprudências dos tribunais superiores que resguardam essa atuação.

⁸⁵ IBPT. *Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos*. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2662/Estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos>> Acesso em: 10 de março de 2019.

Ainda sobre a perspectiva aventada sobre o Instituto brasileiro de planejamento e tributação existe uma “outra característica da carga tributária brasileira que nos parece perversa é a forma que esses impostos incidem sobre a população.

Enquanto na maior parte dos países desenvolvidos os impostos incidem mais sobre a renda (diretos) do que sobre o consumo (indiretos), no Brasil, o maior percentual (quase 50%) recai sobre o consumo. Assim, a parcela menos favorecida da população acaba arcando com o maior peso, já que boa parte de sua renda é destinada ao consumo de bens e serviços. Deste modo, o Brasil parece seguir na contramão, como podemos observar na tabela a seguir, que apresenta dados de alguns países selecionados.”⁸⁶

Infelizmente sabemos que não é do interesse do congresso nacional criar a lei que regulamente os impostos sobre grandes fortunas visto que este recairá sobre o patrimônio destes e dos seus. Acaba que a tributação em si recai, objetivamente, os menos favorecidos ou com grau de instrução reduzido visto não conhecerem os percursos que burlam as tributações, como faz as grandes empresas.

Assim sendo, neste caso prático aqui indicado resta a questão a ser ainda sentenciada, mas diante do todo que foi estudado neste trabalho, nos esclarece a ideia que é perfeitamente cabível a aplicação do defendido por nossos tribunais superiores quanto a não imputação do crime quando o fato se perfazer quando o tributo questionado pela fazenda for se até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Por fim, vale ressaltar que a mesma tese foi publicada através e portarias do ministério da fazenda onde orientam os procuradores não constituírem em dívida ativa os devedores que tenham por débito montantes até este valor supramencionado.

O caso mencionado, ainda não foi sentenciado. Mas, muito embora a lei indique que o que o denunciado cometeu um crime, visto a própria lei de crimes tributários a tipifique, as jurisprudências pacificadas assim como o próprio ministério da fazenda compreendem a desnecessidade de criminalizar, aplicando a este o princípio da insignificância.

⁸⁶ IBPT. *Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos*. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2662/Estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos>> Acesso em: 10 de março de 2-19.

4.2 A Súmula Vinculante 24 e a necessidade de exaurimento da via administrativa.

Nos termos da Súmula Vinculante 24 temos que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.”⁸⁷ Diante disto, cabe-nos compreender quando se dá o lançamento definitivo de um tributo, vejamos o precedente representativo que deu ensejo à esta Súmula Vinculante:

Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, *DJ* de 13-5-2005.⁸⁸

Para os tribunais superiores o crédito está definitivamente lançado quando existe decisão administrativa definitiva, ou seja, após ter sido percorrido todo o procedimento na esfera administrativa para tentar sanar uma eventual ocorrência de crime contra a ordem tributária, numa tentativa de evitar-se criminalizar e levar para esfera criminal a demanda, sem qualquer necessidade.

Um detalhe que é importante mencionar é que, como já foi esclarecido anteriormente, a criminalização e penalização de determinada conduta deve ser a última opção, ou seja, se existem formas de sanar determinado conflito que este seja sanado sem a interferência do direito penal.

De forma geral o que aqui se preserva é a liberdade do indivíduo que, por vezes, sequer poria em perigo o andamento processual devido estar no pleno gozo de sua liberdade de locomoção.

⁸⁷ STF. SV 24. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>> Acesso em: 20 de março de 2019.

⁸⁸ STF.HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, *DJ* de 13-5-2005.

Diante disto, vejamos qual posicionamento predominante do Supremo Tribunal Federal:

HABEAS CORPUS. **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E FORMAÇÃO DE QUADRILHA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ALEGADA FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A PERSECUÇÃO PENAL, AO ARGUMENTO DE ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO INVESTIGATÓRIO PROCEDIDO PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E INÉPCIA DA DENÚNCIA.** ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA.

1. Alegação de ilegalidade nas investigações realizadas diretamente pelo Ministério Público e inobservância de condição objetiva de punibilidade — no caso, a constituição definitiva do crédito tributário. Matérias discutidas no HC 84.965/MG. 2. Inépcia da denúncia. Ocorrência, em parte. 3. **Prisão. Efeitos deletérios que o tempo impõe ao processo. Decisão que decreta a prisão de quem quer que seja deve demonstrar, ao tempo da constrição, sólidas evidências do real perigo que a liberdade do agente causaria à sociedade.** (...)4. Ordem parcialmente concedida para trancar a ação penal em relação ao paciente somente quanto às condutas previstas no art. 1º, II, e art. 3º, IV, ambos da Lei 8.137/90, ressalvando a possibilidade de o Parquet, em ambos os delitos, se entender cabível, oferecer nova denúncia.⁸⁹ Grifo nosso

O que tem ocorrido nas esferas administrativas, quanto a cobrança dos débitos fiscais, é a ausência de respeito ao procedimento administrativo que deve ser instaurado, visto que os tributos ao serem constituídos em dívida ativa já direcionam a demanda para a formalização da denúncia sem que haja proporcionado o exaurimento da via administrativa.

Não é possível dizer que o crédito foi definitivamente lançado sem que todos os caminhos administrativos tenham sido percorridos, proporcionando a ampla defesa e contraditório, sem que seja apresentada formas outras de dirimir tal questão, uma vez que lançado definitivamente, apenas neste momento pode-se dar início à persecução penal.

Daí porque a configuração do tipo dependerá da regular e definitiva constituição do crédito tributário na esfera administrativa, ou seja, de que já tenha restado inequívoco, após o julgamento da impugnação e dos recursos do contribuinte, que o tributo era mesmo devido e que não foi pago.⁹⁰

⁸⁹ STF. HC nº 85.000/MG, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ de 28/3/12.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro *Curso de direito tributário*: 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.P.578

Ainda neste sentido, conforme a Súmula 436 STJ, temos que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.⁹¹ O que se tem é que, para parte dos julgadores, não se faz necessário o exaurimento na vida administrativa quando este entrega a declaração ou reconhece o débito.

Contudo há de se levar em consideração de que “enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo”.⁹²

Segundo Leandro Paulsen, ao tratar em seu livro sobre o princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária “a lei penal tipifica determinadas condutas como visando à proteção de bens jurídicos. No caso dos crimes contra a ordem tributária, o bem protegido é a integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias.”⁹³

Quando a lesão for tão insignificante ao ponto de não justificar a instauração de um processo penal, acaba que torna desproporcional a atuação estatal, uma vez que estará atuando no cerceamento da liberdade de locomoção do indivíduo. Vale salientar que a liberdade de locomoção é um dos direitos mais protegidos pela constituição, considerado um direito supremo, ao lado da vida e dignidade humana.

Não se justifica a interferência do direito penal criminalizando e penalizando condutas quando a própria conduta em si não lesiona objetivamente um bem. Se comparado, qual impacto que um débito tributário de até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pode causar na ordem tributária (independente de se tratar de débitos federais, estaduais ou municipais)? Nenhum, tendo em vista a imensidão do patrimônio destes entes o que torna insignificante a comentada conduta.

Os grandes devedores à receita são exponencialmente as grandes pessoas jurídicas que utilizam das brechas legais para evitar a execução desta ou vale-se de tantos instrumentos processuais jurídicos para protelar este tipo de execução judicial.

⁹¹ STJ. Súmula 436. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf> Acesso em: 24 de março de 2019.

⁹² STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, HC 81611, 2003.

⁹³ PAULSEN, Leandro *Curso de direito tributário*: 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.P.579

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo procurou compreender o cometimento de um delito tributário como sendo um fato social positivado, impondo-se sobre este certo grau de imperatividade em que a sociedade, por intermédio de seus representantes eleitos estabelecerem formas de controle social a fim de que se obtenham parâmetros norteadores para a convivência do indivíduo em sociedade.

Tendo em vista a compulsoriedade do dever de tributar e a sua coercibilidade àqueles que deixam de cumprir tal mandamento resta impossível não relacionar o direito tributário com o direito penal, uma vez que há clara convergência entre estas áreas do direito público uma vez que ambas estabelecem comportamentos à serem observados pelo indivíduo.

Como vimos, restou claro que o Estado é um prestador de serviços e, que por isso deve assegurar a todos direitos sociais através da obtenção de recursos econômicos que financiam a máquina pública, ou seja, os recursos utilizados pelo Estado para acudir as despesas, o que o faz arrecadando tributos.

Um delito tributário, para assim ser considerado, além de o fato ser típico, de acordo com a teoria tripartida do crime, é necessário que a conduta seja ilícita ou antijurídica e culpável, uma vez que por mais que a conduta esteja prevista em lei, porém se faz necessário que essa conduta prevista em lei seja considerada ilícita, para caracterizar-se como um delito.

Assim, mesmo que determinado fato considerado crime preencha os requisitos da mínima ofensividade da conduta do agente, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica provocada, poderá ser-lhe aplicado o princípio da insignificância extinguindo-se a punibilidade do agente violador da norma. A privação da liberdade de um indivíduo deve ser a última razão a ser cogitada, visto que o direito à liberdade é garantia constitucional e a sua privação acarreta, além de violações à direitos humanos.

Desde 2009 os tribunais superiores assim como as portarias editadas pelo ministério da fazenda andam em consonância quanto a aplicabilidade do princípio da insignificância aos delitos tributários que não ultrapassem o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Outra forma da extinção da punibilidade do agente se daria através do pagamento do tributo, tema de bastante divergência, uma vez que há quem entenda que admitir a extinção é favorecer os mais abastados e outros que a criminalização do ilícito tributário não possui nenhum conteúdo ético, compelindo ao contribuinte o pagamento do tributo.

Assim, até o início de fevereiro de 2011, qualquer forma ou modalidade de parcelamento suspendia a pretensão punitiva do Estado, ainda que já tenha iniciado o processo criminal, do mesmo modo que todo pagamento integral, mesmo após denúncia, tinha o poder de extinguir a mesma punibilidade.

REFERÊNCIAS

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 7ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Princípios Garantistas e a Delinquência do Colarinho Branco*. Revista Brasileiro de Ciências Criminais, nº 11. São Paulo: RT, 1995.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal Parte geral I*, São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> acesso em: 12 de janeiro de 2019.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8134.htm> acesso em: 12 de janeiro de 2019.

BRASIL. *Código Penal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

BRASIL. *Lei nº 10.684/2003*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm> Acesso em: 25 de janeiro de 2019.

BRASIL. *Lei nº 8.137/90*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8137.htm> Acesso em: 13 de março de 2019.

BRASIL. *Lei de Introdução ao Código Penal*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3914.htm> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

BRASIL. *Lei nº 10.522/02*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm> Acesso em: 15 de fevereiro de 2019.

BNDES. *BNDES anuncia linha de crédito mais simples e ágil para micro e pequenas empresas*. Disponível em: <<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/imprensa/noticias/conteudo/bndes-anuncia-linha-de-credito-mais-simples-e-agil-para-micro-e-pequenas-empresas>> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

CIDH. *Convenção Interamericana de Direitos Humanos*. Disponível em: <https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_america.htm> Acesso em: 18 de março de 2019.

DE MORAES, Alexandre Rocha Almeida. *Direito Penal do Inimigo: A terceira velocidade do Direito Penal*. Curitiba. Juruá. 2009.

DENARI, Zelmo; COSTA Jr., Paulo José da. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*. São Paulo: Saraiva, 2000.

DURKHEIM, É. *As Regras do Método Sociológico*, São Paulo, Martins Fontes, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*, págs. 39-42. Trad. Nelson Boeira. 3. ed. Martins Fontes: São Paulo, 2010.

ESTEFAM, André. GONÇALVES, Victor Eduardo Rios. *Direito Penal Esquematizado - Parte Geral*. 3ª Edição. São Paulo. Saraiva, 2014.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal, parte geral*. Editora Impetus, 13a edição, 2011 p. 473 ut 474. Niterói, RJ, 2011

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

IBPT. *Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos*. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2662/Estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos>> Acesso em: 10 de março de 2019.

JESUS, Damásio. *Código Penal e sua interpretação*. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2007.

JAKOBS, Gunther. *Ciência. Barueri*. Manole Jurídico. 2003.

HEGEL, G. W. F. *Princípios da Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. *Princípio da Insignificância no Direito Penal*, 2ª. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais.

LYNETT, Eduardo Monte alegre. *Introdução à obra de Günther Jakobs. Tradução de André Luís Callegari*. In: CALLEGARI, André Luís; GIACOMOLLI, Nereu José (Coord.). *Direito penal e funcionalismo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

MAÑAS, Carlos Vico. *O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal*, 1ª. ed., São Paulo: Saraiva.

MASSON, Cleber Rogério *Direito penal esquematizado - Parte Geral*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria 75*. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Portaria 130*. Disponível em:
<<http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

MUNOZ CONDE, Francisco. *Introducción al derecho penal*.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *Direito Penal e controle social*. Tradução de Cíntia Toledo Miranda Chaves. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PACHECO, Angela Maria da Motta. *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PAULSEN, Leandro *Curso de direito tributário*: 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

QUEIROZ, Paulo de Souza. *Do caráter subsidiário do direito penal – Lineamentos para um direito penal mínimo*, Editora Del Rey, Belo Horizonte – 1998.

ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do direito penal*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2006.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal supra-individual* São Paulo: Ed. RT, 2003.

STF. *Súmula Vinculante 24*. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>> Acesso em: 20 de março de 2019.

STF. *HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence*, P, j. 10-12-2003, *DJ* de 13-5-2005.

STF. *HC nº 85.000/MG*, Segunda Turma, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJ* de 28/3/12.

STJ. *Súmula 436*. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf> Acesso em:

STF, *Tribunal Pleno, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence*. HC 81611, 2003.

STF. *HC 92.463/RS*, rel. Min. Celso de Mello, 2.ª Turma, l. 16.10.2007. Em Igual sentido: STJ: HC 89.357/ SP, rel. Min. Arnaldo Estevas Uma, l. 11.03.2008.

STF. *Habeas Corpus. 137.290 Minas Gerais* Disponível em:
<<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312314251&ext=.pdf>> , Pág. 3. Acesso em: 13 de janeiro de 2019.

STF. *RHC nº 89.152/SC* Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000005060&base=baseMonocraticas>> Acesso em: 12 de fevereiro de 2019.

STF. *Tema 157/STJ. Acórdão de Mérito e Revisão da Tese.*

Disponível em: <<https://www.tjdft.jus.br/consultas/consultas-processos-fisicos/gerenciamento-de-precedentes/comunicados%20-%20temas%20de%20sobrestamento/comunicados-stj-1/2018/tema-157-stj-publicacao-do-acordao-de-merito-e-revisao-da-tese-04-04.2018/view>> Acesso em: 13 de janeiro de 2019.

STF. *Habeas Corpus. HC 84.412-SP.* Relator: Min. Celso de Melo. De 19/11/2004.

Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79595> Acesso em: 03 março 2019.

STF. *HC 139393*, Relator (a): Min. Ricardo Leandowisk. Segunda Turma, julgado em 18/4/17, Processo Eletrônico. DJe-089. Publicação 2-5-17

TRF3, 2ªT, *ACR n. 0002039-95.2007.4.03.6113*, Rel. Des. Fed. Nelton dos Santos, DJe 31.05.2012.

WELZEL, Hans. *Derecho penal alemán.*

ZAFFARONI, Eugênio Raúl. *Manual de derecho penal - Parte general.*

ZAFFARONI, Eugênio Raúl. *Manual de direito penal brasileiro . 2. ed. rev. e atual.* São Paulo: Ed. RT.