Repercussão Penal da Inadimplência Tributária: Tratamento Legal e Jurisprudencial

Rafael Santiago Costa[1]
Raphael Silva Rodrigues[2]

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Ainda que se trate de política questionável, atualmente não há mais dúvidas de que o Direito Penal foi invocado como forma de garantia à arrecadação tributária. Inúmeras condutas relacionadas ao descumprimento de obrigações tributárias se encontram tipificadas na legislação penal esparsa (a Lei nº 8.137/90 se apresenta como maior exemplo) e no próprio Código Penal (como se percebe dos artigos 168-A e 337-A). E tem sido intenso o uso de referida legislação, sendo verificada uma atuação muitas vezes abusiva e com o claro intuito de coagir contribuintes e empresários a nem mesmo discutirem se o crédito tributário é realmente devido. Cada vez mais, o mero inadimplemento tributário é tratado como crime pela Administração Tributária.

Entretanto, a jurisprudência pátria tem se preocupado em colocar certos limites a essa tendência. E isso se verifica de forma

1 Graduado em Direito pela Fundação Mineira de Educação e Cultura (FUMEC). Associado do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi).

2 Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC Minas). Graduado em Direito pelo Centro Universitário de Belo Horizonte (UNI-BH). Professor de Direito Tributário no Curso de Pós-graduação Lato Sensu da Faculdade Estácio de Sá em Belo Horizonte. Associado do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi) e do Instituto de Ciências Criminais (ICP).

direta, quando se encontram em análise ações penais ou *habeas corpus*, por exemplo, ou indireta, quando se limita a responsabilidade pessoal do representante legal das empresas inadimplentes. E aqui nos referimos, por exemplo, à evolução da interpretação do artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), bem como da análise de dispositivos legais por meio dos quais também se pretendeu a regulamentação do tema (destaque para a declaração de inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93 pelo Supremo Tribunal Federal – STF[3]). Afastada a responsabilidade pessoal em determinado caso concreto, muito menos viável será a persecução penal.

Se alguns aspectos sobre o tema já se encontram bem delineados, tais como a necessidade de encerramento do processo administrativo para configuração da justa causa para a ação penal (Súmula Vinculante nº 24) e a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário[4], outras discussões correlatas ainda se mostram incipientes. Como exemplo, pode-se mencionar a aplicação do princípio da insignificância, a consideração do estado de necessidade ou da inexigibilidade de conduta diversa, a possibilidade de suspensão da punibilidade com o ajuizamento de ações judiciais tributárias, a questão das denúncias genéricas, além da possibilidade de continuidade da ação penal em relação a crimes correlatos (formação de quadrilha, falsidade documental etc), bem como para permitir a conclusão da atividade fiscal.

Trata-se, portanto, de tema que repercute diretamente na gestão empresarial e que se encontra em constante evolução, merecendo contínuo e atento acompanhamento, sendo que o presente trabalho pretende abordar discussões e tendências jurisprudenciais acerca dos temas acima indicados.

---

[3] Recurso Extraordinário nº 562.276, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 03.11.2010.

[4] Nesse sentido, merece destaque o julgamento realizado pela Corte Especial do STJ em face da Ação Penal nº 459 (Relator Min. Luiz Fux, em 01.12.2010), bem como aquele verificado na Segunda Turma do STF quando da análise do Habeas Corpus nº 89.794 (Rel. Min. Gilmar Mendes, em 19.06.2007), além do *leading case* representado pelo julgamento do HC nº 81.611 (Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, em 12.12.2003).

2. SÚMULA VINCULANTE Nº 24 E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

Não obstante se encontrar pacificado na jurisprudência a necessidade do encerramento do processo administrativo tributário para configuração da justa causa que permite a persecução criminal (é o que se encontra consignado na Súmula Vinculante nº 24), bem como que essa pretensão punitiva mostra-se definitivamente obstada sempre que verificado o pagamento integral do crédito tributário relacionado ao suposto delito, são ainda pertinentes algumas observações acerca desses temas.

Em relação à mencionada causa extintiva da punibilidade, vale lembrar que a jurisprudência foi firmada em torno do art. 9º da Lei nº 10.684/03[5], segundo o qual a pretensão punitiva restaria suspensa caso o crédito tributário fosse objeto de parcelamento, e extinta na hipótese de o pagamento integral do crédito. Em ambos os casos, o fato impeditivo da persecução criminal poderia ocorrer a qualquer momento da ação penal, sendo irrelevante se a denúncia já fora recebida.

Ocorre que recente alteração legislativa modificou sensivelmente a sistemática então vigente. Trata-se da reformulação do art. 83 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 12.382/11, passando a vigorar com a seguinte redação:

> Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848,

[5] Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.
§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.
§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

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

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

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

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Como se percebe do §2º acima transcrito, a suspensão da pretensão punitiva em face de eventual parcelamento ocorrerá somente se tal medida for adotada antes do recebimento da denúncia, e não a qualquer momento, como se verificava sob a égide do art. 9º da Lei nº 10.684/03.

Entretanto, referida limitação temporal não foi verificada na hipótese de pagamento integral do crédito tributário, que ainda pode ocorrer a qualquer tempo e com a mesma consequência de extinção da punibilidade, já que o novel §4º do art. 83 da Lei nº 9.430/96 versa apenas sobre parcelamento, gerando uma interpretação dúbia

que deve ser resolvida de forma mais favorável ao acusado, não se constatando a revogação expressa ou tácita do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, que ainda pode ser invocado nos casos de pagamento à vista e integral do crédito tributário.

Ou seja, o acusado de crime tributário que apresenta condições de quitar o crédito tributário de forma integral e à vista se apresenta em condição mais favorável que aquele com piores condições econômicas, que deve recorrer a parcelamento do crédito tributário, mas que deverá fazer isso de forma célere, antes do recebimento da denúncia.

Parece-nos se tratar de diferenciação não razoável e anti-isonômica, confirmando o intuito utilitarista da regulação penal dos ilícitos tributários. Afinal, ou o contribuinte abre mão rapidamente da discussão acerca da efetiva exigibilidade do crédito tributário e recorre ao parcelamento antes do recebimento da denúncia, ou desconsidera referido termo final, devendo levantar numerário suficiente para efetuar o pagamento à vista do crédito tributário em momento posterior, sob pena de sofrer a persecução penal após o encerramento do PTA.

Como se vê, trata-se de questão que gera dúvidas e que ainda se encontra pendente de apreciação pelo Judiciário.

Já no que se refere à necessidade de verificação do lançamento definitivo do crédito tributário para ser promovida a ação penal, a Súmula Vinculante nº 24 não esgotou todas as controvérsias. Na verdade, acabou por trazer tormentosas dúvidas. Vejamos sua redação: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

Como se vê, é feita menção expressa apenas aos crimes tributários tipificados no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, sugerindo que a tipicidade dos crimes previstos no inciso V daquele dispositivo, bem como dos previstos no art. 2º e, por exemplo, os preconizados nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, não se sujeitam à exigência sumular.

Embora o *caput* do art. 83 da Lei nº 9.430/96 estabeleça que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes previstos

nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e 168-A e 337-A do Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público somente depois de proferida a decisão final na esfera administrativa, vale lembrar que o STF, no julgamento da ADI nº 1.571[6], entendeu que os destinatários da norma são os agentes fiscais, não vinculando a atuação do Ministério Público, que teria autonomia para ofertar a denúncia sem recebimento de representação fiscal.

Antes que se evolua nessa análise, torna-se necessário firmar a distinção entre crime material e crime formal, para o que recorremos à didática doutrina (MASSON, 2010, p. 177):

> Crimes materiais ou causais: são aqueles em que o tipo penal aloja em seu interior uma conduta e um resultado naturalístico, sendo a ocorrência deste último necessária para a consumação. É o caso do homicídio (CP, art. 121). A conduta é "matar alguém", e o resultado naturalístico ocorre com o falecimento da vítima, operando-se a consumação.
>
> Crimes formais [...]: são aqueles nos quais o tipo penal contém em seu bojo uma conduta e um resultado naturalístico, mas este último é desnecessário para a consumação. Em síntese, malgrado possa se produzir o resultado naturalístico, o crime estará consumado com a mera prática da conduta.
>
> [...]
>
> Crimes de mera conduta [...]: são aqueles em que o tipo penal se limita a descrever uma conduta, ou seja, não contém resultado naturalístico, razão pela qual ele jamais poderá ser verificado. É o caso do ato obsceno (CP, art. 233)

Segundo tal classificação, apenas nos crimes materiais se exige a verificação do resultado previsto no tipo penal para que o crime reste configurado, sendo nessa modalidade que se enquadram as hipóteses previstas no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, ao menos em seus quatro primeiros incisos, cujo núcleo central fixa-se na expressão suprimir ou reduzir tributo. Assim, o crime se consuma com a efetiva supressão ou redução do tributo.

Parece claro que o mesmo se verifica em relação às condutas tipificadas no art. 337-A do Código Penal. Afinal, seu *caput* exige

[6] Pleno, Min. Rel. Gilmar Mendes, Julgada em 10.12.2003.

o resultado de supressão ou redução das contribuições previdenciárias, o que ocorrerá mediante as condutas arroladas em seus incisos. A simples verificação das condutas não é o bastante, exigindo-se, também, o resultado.

À igual conclusão se chega quando analisado o art. 168-A do Código Penal, haja vista que a conduta definida como delituosa está relacionada à ausência do repasse à previdência social das contribuições retidas em face dos contribuintes (*caput*), também se exigindo resultado semelhante em seus incisos. Até porque, "deixar de repassar" e "deixar de recolher" são condutas muito próximas, quiçá idênticas, a "suprimir ou reduzir".

Segue precedente do STF que confirma a aplicabilidade da Súmula Vinculante nº 24 ao crime previsto no art. 168-A do Código Penal:

> APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA – CRIME – ESPÉCIE. A apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código Penal consubstancia crime omissivo material e não simplesmente formal. INQUÉRITO – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCESSO ADMINISTRATIVO. Estando em curso processo administrativo mediante o qual questionada a exigibilidade do tributo, ficam afastadas a persecução criminal e – ante o princípio da não-contradição, o princípio da razão suficiente – a manutenção de inquérito, ainda que sobrestado. (Inq. nº 2.537 AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 10.03.2008)

Recente precedente do Tribunal Regional Federal da 1ª Região confirma o alcance da Súmula Vinculante nº 24 às condutas previstas no Código Penal, senão vejamos:

> PENAL E PROCESSUAL PENAL – HABEAS CORPUS – [...] – TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL – SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – ART. 337-A DO CÓDIGO PENAL – AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE – PRECEDENTES DO STF, DO STJ E DO TRF/1ª REGIÃO – ORDEM CONCEDIDA. I – [...]. II – Hipótese em que os débitos relativos aos Autos de Infração 37.155.471-3, 37.155.472-1 e 37.155.473-0 foram impugnados pelo contribuinte, na via administrativa, quanto à incidência de contribuição previ-

denciária sobre a produção rural própria, [...], estando a impugnação pendente de julgamento. [...]. III – A ausência de constituição definitiva do crédito tributário obsta a persecução penal dos crimes materiais contra a ordem tributária (Lei 8.137/90). [...], entendimento hoje consubstanciado na Súmula Vinculante nº 24, do STF. IV – O colendo STF, no julgamento de Agravo Regimental no Inquérito 2.537-2/GO, entendeu que o delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) consubstancia crime omissivo material, e não simplesmente formal, fazendo-se necessária a constituição definitiva do crédito tributário para que se dê início à persecução criminal e mesmo ao Inquérito Policial [...]. V – O egrégio STJ também tem entendido que, como delito material, o crime do art. 337-A do Código Penal exige a constituição definitiva do crédito tributário para início da persecução criminal: "Na mesma linha, o Pleno da Suprema Corte entendeu ser necessário também, em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária, art. 168-A do Código Penal, a constituição definitiva do crédito tributário para que se dê inicio a persecução criminal, raciocínio que também pode ser aplicado quanto ao delito de sonegação de contribuição previdenciária." (STJ, RHC 17702/MT, Rel. Min. Og Fernandes, 6ª Turma, unânime, DJe de 04/05/2009). VI – [...]. VII – As elementares constantes do caput do art. 337-A (suprimir ou reduzir) do Código Penal permitem concluir que o fato típico, ali descrito, traduz crime material, para cuja consumação é indispensável que, além da fraude à fiscalização tributária, da conduta resulte efetiva supressão ou redução de tributo, mediante o lançamento definitivo do crédito tributário, como justa causa para a instauração do Inquérito Policial. VIII – [...]. IX – Ordem concedida, para trancar o Inquérito Policial [...]. (HC nº 0019768-92.2010.4.01.0000/MG, Rel. Des. Federal Assusete Magalhães, 3ª Turma, e-DJF1 p.1657 de 17.12.2010)

Em sentido contrário, segue recente julgado dos TRF da 2ª Região[7]:

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. REQUISIÇÃO, POR PARTE DO PROCURADOR DA REPÚBLICA, DE INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. DESNE-

[7] No mesmo sentido, cite-se acórdão do TRF da 5ª Região: HC nº 2008.05.00.043434-7, Des. Federal Marcelo Navarro, 4ª Turma, 18.08.2008.

> CESSIDADE. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO EVIDENCIADA. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL NÃO ACOLHIDO. ORDEM DENEGADA. 1. O trancamento do inquérito policial pela via de habeas corpus é medida de exceção, que só é admissível quando emerge dos autos, de forma inequívoca, a inocência do acusado, a atipicidade da conduta ou a extinção da punibilidade. 2. Os pacientes são investigados por infração ao artigo 168-A do Código Penal, que não se trata de crime contra a ordem tributária. Uma vez que basta a omissão para a consumação, é prescindível o esgotamento da via administrativa, por não se submeter a existência do crime, de natureza jurídica formal, à existência mesma do débito previdenciário constituído. [...]. 5. Ordem denegada. (HC nº 2010.03.00.016852-2, Rel. Juiz Henrique Herkenhoff, 2ª Turma, e-DJF3, p. 383, de 19.08.2010)

De todo modo, a dúvida maior gira em torno dos crimes previstos no art. 2º da Lei nº 8.137/90, uma vez que, com exceção de seu inciso II, reputa como crimes meras condutas, pouco importando o resultado delas decorrentes. Trata-se, portanto, de crimes de mera conduta ou formais, não mencionados expressamente na Súmula Vinculante nº 24. Seria aplicável a conclusão nela contida em face desses crimes? Tal indagação ganha maior relevo quando se leva em consideração o seguinte precedente do STF[8]:

> Embargos de declaração. Efeitos infringentes. Admissibilidade excepcional. Necessidade de intimação da parte embargada para contra-razões. Art. 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90. Crime formal. Desnecessidade de conclusão do procedimento administrativo para a persecução penal.
>
> Visando os embargos declaratórios à modificação do provimento embargado, impõe-se, considerado o devido processo legal e a ampla defesa, a ciência da parte contrária para, querendo, apresentar contra-razões.
>
> O tipo penal previsto no artigo 2º, inc. I, da Lei 8.137/90, é crime formal e, portanto, independe da consumação do resultado naturalístico correspondente à auferição de vantagem ilícita em desfavor do Fisco, bastando a omissão de informações ou a prestação de

[8] Adotando o mesmo posicionamento: TRF 4ª Região, HC nº 2005.04.01.052610-7, Rel. Artur César de Souza, 7ª Turma, 22.02.2006.

> declaração falsa, não demandando a efetiva percepção material do ardil aplicado. Dispensável, por conseguinte, a conclusão de procedimento administrativo para configurar a justa causa legitimadora da persecução. Embargos declaratórios providos. (EDcl. no RHC n.º 90.532, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, DJ 06.11.2009)

Diante desses precedentes, a súmula vinculante não seria aplicável, por exemplo, ao crime de declaração falsa ou omissão de rendimentos (art. 2º, I da Lei nº 8.137/90). Entretanto, algumas ressalvas devem ser feitas em relação a essa conclusão, sendo necessário que o STF aprofunde na análise da questão, evitando situações inusitadas, senão absurdas.

Tome-se como exemplo situação rotineira verificada nos casos de lançamento de contribuições previdenciárias. Ao constatar que uma empresa não incluiu na base de cálculo determinada verba entregue aos funcionários, o Fisco costuma lavrar duas autuações distintas. Uma referente à constituição do crédito tributário considerado não recolhido, e outra para aplicação de penalidade prevista pela ausência de declaração de todos os fatos geradores[9].

Dois crimes poderiam ser considerados como cometidos no presente caso (oriundos de cada autuação). No que se refere à suposta supressão de recolhimento, a tipicidade poderia girar em torno do art. 1º da Lei nº 8.137/90 ou do art. 337-A do Código Penal. E, no que tange à correlata omissão em GFIP, poderia ser invocado o art. 2º, I da Lei nº 8.137/90.

Nos termos da Súmula Vinculante nº 24 e do último precedente mencionado, a persecução penal restaria suspensa até o encerramento do processo administrativo apenas em relação àquela primeira autuação. A ação penal poderia ser intentada em relação à segunda. Mas caso seja cancelado o primeiro lançamento, a con-

[9] A tendência é que essa situação não mais seja verificada dentro de alguns anos, haja vista as alterações trazidas à Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 11.941/09, acompanhada do entendimento fiscal segundo o qual a punição pela ausência de declaração de fato gerador em GFIP também se encontra inserido no art. 44, I da Lei nº 9.430/96 (multa de ofício de 75%), contra o que já tivemos a oportunidade de nos manifestar (COSTA, 2010).

clusão óbvia não será a de que não houve omissão de declaração? Essa infração penal está diretamente relacionada à primeira!

No exemplo dado, e caso prevaleça a tese de que os crimes previdenciários são de natureza material, uma resposta mais simples pode ser dada a todas essas indagações. Afinal, o inciso III do art. 337-A do Código Penal faz expressa referência à supressão de contribuição previdenciária mediante omissão de fatos geradores. Ou seja, por se tratar de norma específica, possível afirmar que ambas as condutas tipificadas de forma genérica na Lei nº 8.137/90 estão alcançadas pelo art. 337-A, sendo-lhes aplicável a Súmula Vinculante nº 24.

Mas a dúvida persiste em relação a outros tributos, como no caso do ICMS e do Imposto de Renda. Enquanto não encerrado processo administrativo tendente a apurar valores considerados devidos, não há como se afirmar que houve omissão de declaração de fatos geradores. Esse possível segundo crime está diretamente relacionado ao primeiro, não sendo razoável permitir a persecução criminal enquanto permanece suspensa igual pretensão no que tange à primeira conduta.

E no caso de pagamento integral do crédito tributário? Ora, extinta a punibilidade em relação ao crime de supressão de tributo, não nos parece razoável defender que a mesma permanece incólume em relação ao crime de mera conduta, meio utilizado para se alcançar aquele fim maior e mais gravoso. O que se dirá se nem mesmo a ausência de recolhimento foi verificada, mas apenas a simples conduta tida por delituosa? Afinal, qual das duas é a mais grave? Se não há possibilidade de punição pela ausência de recolhimento, também não há como se pretender punir qualquer conduta menos gravosa, principalmente quando não tenha gerado qualquer resultado.

Nesse contexto, pertinentes se apresentam as conclusões de Hugo de Brito Machado, que recorre, em parte, à lição prévia de Antônio Cláudio Mariz de Oliveira (2005, p. 387):

> É certo que a Lei nº 8.137/90 define também crime formal, ou de mera conduta. Mesmo neste, porém, é imprescindível a existência de um tributo *devido*, sem o qual o dolo específico não é possível. "Como a conduta material tem por escopo a supressão ou a redu-

> ção de tributos, se no âmbito administrativo for declarada a inexistência do mesmo, não se poderá falar em crime, pois, qualquer ação do agente objetivando atingir os tributos será inócua, pois estes inexistem.
>
> [...]
>
> A cada dia parece-nos mais evidente que nos tipos penais, tanto o do art. 1º, como os do art. 2º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90, a existência de *tributo devido* é elementar.
>
> [...]
>
> Já nos tipos do art. 2º, incisos I e II, também está presente o elemento *tributo devido,* porque nos mesmos se exige o dolo específico. No tipo do art. 2º, inciso I, porque a ação criminosa é desenvolvida "para eximir-se total ou parcialmente do pagamento de tributo". Tributo que seja devido, certamente. E no tipo do art. 2º, inciso II, porque a omissão ou falta de recolhimento deve ser de um tributo devido, evidentemente, sem o que o tipo penal não está configurado.

Portanto, mesmo em relação à matéria versada na Súmula Vinculante nº 24 e aquela relacionada à extinção da punibilidade em face do pagamento do crédito tributário, há necessidade de maiores reflexões pelos operadores do Direito.

3. RELATIVIZAÇÃO DA SÚMULA VINCULANTE 24

Questão correlata, porém com posição jurisprudencial mais consolidada diz respeito às situações nas quais a autoridade acusatória indica a configuração, além dos crimes tributários, de outros delitos previstos no Código Penal.

Com efeito, a peça acusatória pode narrar circunstância ou conter expressa acusação que gere o enquadramento de determinada (s) conduta (s) em mais de um crime. Simultaneamente aos crimes tributários, podem ser invocados, por exemplo, aqueles relacionados à falsidade documental, formação de quadrilha e/ou descaminho.

A título de exemplo, cite-se, desde já, relevante precedente do STF:

> HABEAS CORPUS. PACIENTE DENUNCIADO POR INFRAÇÃO AO ART. 1º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90 E ART. 288

> DO CP. ALEGADA NECESSIDADE DE EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA PARA INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL, SEM O QUE NÃO ESTARIA COMPROVADA A REDUÇÃO OU SUPRESSÃO DO TRIBUTO E, POR CONSEGUINTE, TAMBÉM REVELARIA A INSUBSISTÊNCIA DO DELITO DE QUADRILHA. PEDIDO DE TRANCAMENTO DO PROCESSO. [...]. Assim, é de se aplicar o entendimento do Plenário, trancando-se a ação penal no tocante ao delito do art. 1° da Lei n° 8.137/90, por falta de justa causa, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) após o exaurimento da via administrativa. Ficando, naturalmente, suspenso o curso da prescrição. Denúncia, entretanto, que não se limita à hipótese comum de crime contra a ordem tributária, imputando aos denunciados a criação de uma organização, especificamente voltada para a sonegação fiscal, narrando fatos outros como a criação de empresas fantasmas, utilização de "laranjas", declaração de endereços inexistentes ou indicação de endereços iguais para firmas diversas, alterações freqüentes na constituição social das empresas, inclusive com sucessões em firmas estrangeiras, nos chamados "paraísos fiscais" (supostamente para dificultar a localização de seus responsáveis legais), emissão de notas fiscais e faturas para fornecer aparência de legalidade, entre outras coisas. Fatos que, se comprovados, configuram, entre outras, a conduta descrita no delito de quadrilha, que aí não poderia ser considerada meio necessário para a prática do crime tributário, a ponto de estar absorvida por ele, mesmo porque a consumação daquele delito independe da prática dos crimes que levaram os agentes a se associarem. Impossibilidade de trancamento da ação penal quanto ao crime tipificado no art. 288 do CP, tampouco quanto a outros delitos formais e autônomos que eventualmente se possa extrair dos fatos narrados na denúncia, dos quais foi possível aos acusados se defenderem. Habeas corpus deferido em parte. (HC n° 84.423, Rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, julgado em 24.08.2004)

No caso em questão, os crimes tributários vinham sendo cometidos por meio de "empresas fantasmas", utilização de "sócios laranjas" e endereços inexistentes, levando o Relator a atribuir maior relevância ao crime de formação de quadrilha, que certamente não apresenta qualquer relação com a Súmula Vinculante n° 24, sem prejuízo de ter sido determinado o trancamento da ação penal em relação às condutas tipificadas no art. 1° da Lei n° 8.137/90[10].

[10] Também nesse sentido, ainda com base nos detalhes do caso concreto: STF, HC n° 91.542, Rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, julgado em 18.09.07.

Referido julgado faz ressalva relevante, haja vista que, diante do caso concreto, considerou não ser viável se falar em absorção do crime de formação de quadrilha pelo crime principal contra a ordem tributária. Entretanto, em interpretação do julgado a *contrario sensu*, conclui-se que nem sempre se pode admitir o prosseguimento da ação penal com base na alegação de que a conduta se refere a outro crime, que não apenas o de natureza tributária, sob pena de tornar a Súmula Vinculante nº 24 do STF letra morta com a simples classificação da circunstância em tipo penal diverso daqueles nela previsto.

Há de se verificar em cada caso se o (s) outro (s) crime (s) indicado (s) na peça acusatória não seriam acessórios e instrumentais àquele cuja pretensão punitiva se encontra suspensa pela discussão da existência do crédito tributário, ocasião em que nem mesmo se pode aceitar a existência de concurso de crimes, haja vista a absorção do secundário.

Nesse sentido, segue notícia de julgado do STF (Informativo nº 601), cujo acórdão ainda não foi publicado (HC nº 101.900, 2ª Turma, Rel. Min Celso de Mello, 21.09.2010):

> Ao aplicar a Súmula Vinculante 24 [...], a Turma deferiu *habeas corpus* para determinar, por ausência de tipicidade penal, a extinção do procedimento investigatório instaurado para apurar suposta prática de crimes de falsidade ideológica e contra a ordem tributária. Na espécie, o paciente, domiciliado no Estado de São Paulo, teria obtido o licenciamento de seu veículo no Estado do Paraná de modo supostamente fraudulento — indicação de endereço falso —, com o fim de pagar menos tributo, haja vista que a alíquota do IPVA seria menor. [...]. Aquela Corte reconhecera configurada, em contexto idêntico ao dos autos do *writ* em exame, a ocorrência de delito contra a ordem tributária (Lei 8.137/90), em virtude da supressão ou redução de tributo, afastada a caracterização do crime de falsidade ideológica (CP, art. 299). Reputou-se claro que o delito alegadamente praticado seria aquele definido no art. 1º da Lei 8.137/90, tendo em conta que o *crimen falsi* teria constituído meio para o cometimento do delito-fim, resolvendo-se o conflito aparente de normas pela aplicação do postulado da consunção, de tal modo que a vinculação entre a falsidade ideológica e a sonegação fiscal permitiria reconhecer, em referido contexto, a preponderância do delito contra a ordem tributária.

Igual entendimento tem sido sustentado no STJ, senão vejamos:

> HABEAS CORPUS. FALSIDADE IDEOLÓGICA E CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. FALSO PRATICADO EXCLUSIVAMENTE COM A FINALIDADE DE REDUZIR O TRIBUTO A SER RECOLHIDO. CRIME-MEIO ABSORVIDO PELO CRIME-FIM. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ORDEM CONCEDIDA.
>
> 1 – Caracterizado que a redução do imposto a ser recolhido era o objetivo pretendido pelos pacientes, sendo a declaração falsa o meio empregado à consumação do delito, constituindo, assim, fase obrigatória e necessária do iter criminis, deve a falsidade ser absorvida pelo crime contra a ordem tributária.
>
> [...]
>
> 3 – Ordem concedida para trancar a ação penal em relação aos pacientes, estendendo-se, de ofício, os efeitos da decisão ao corréu Valério Binazzi, nos termos do art. 580 do CPP. (HC nº 120.551/SP, Rel. Min. Haroldo Rodrigues (Des. Conv. do TJ/CE), 6ª Turma, julgado em 18.08.2009, DJe 08.09.2009)

Outra circunstância que acaba por ensejar a relativização da Súmula Vinculante nº 24 é aquela na qual o inquérito policial é tido como indispensável ao próprio trabalho de levantamento de dados pela Fiscalização com o intuito de constituição do crédito tributário e, até mesmo, apuração do ilícito penal. Situação como essa foi enfrentada pela 2ª Turma do STF no HC nº 95.443, recebendo o acórdão a seguinte ementa:

> HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL ANTES DO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. POSSIBILIDADE QUANDO SE MOSTRAR IMPRESCINDÍVEL PARA VIABILIZAR A FISCALIZAÇÃO. ORDEM DENEGADA. 1. A questão posta no presente writ diz respeito à possibilidade de instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do procedimento administrativo-fiscal. 2. O tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administra-

> tivo-fiscal para configuração dos crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1°, da Lei n° 8.137/90, já foi objeto de aceso debate perante esta Corte, sendo o precedente mais conhecido o HC n° 81.611 (Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, julg. 10.12.2003). 3. A orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (Lei n° 8.137/90, art. 1°). [...]. 4. Entretanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que afasta a aplicação dos precedentes mencionados. 5. Diante da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, tornou-se necessária a instauração de inquérito policial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário. 6. Deste modo, entendo possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização. 7. Ante o exposto, denego a ordem de habeas corpus. (Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em 02.02.2010)

No caso, a Fiscalização havia intimado os contribuintes a prestarem esclarecimentos sobre determinada conta bancária. Diante da omissão dos notificados e da imprescindibilidade dos dados bancários para melhor definição da existência do crédito tributário, restou à Fiscalização o pedido de instauração de inquérito policial para viabilizar a quebra do sigilo bancário. Merece destaque o seguinte trecho do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie:

> Não consigo enxergar, com a devida vênia, constrangimento ilegal com a instauração de inquérito policial, para pacientes que se negaram a fornecer documentos solicitados pela Fazenda durante processo de fiscalização que visava apurar eventual sonegação de tributo.
>
> Ao meu sentir, considerar ilegal, na presente hipótese, a instauração de inquérito policial, que era imprescindível para possibilitar uma completa fiscalização da empresa, equivale a assegurar a impunidade da sonegação fiscal.
>
> Adotar o entendimento de que o inquérito policial somente deveria ser instaurado após a constituição definitiva do crédito tributário, no presente caso, significaria impedir a fiscalização por parte da Fazenda estadual, visto que os pacientes se negaram a fornecer os

documentos necessários justamente para verificação da existência de eventual débito por parte da empresa.

Conclui-se, portanto, que, se por um lado a Súmula Vinculante nº 24 não poder ser driblada facilmente com a simples alteração da tipificação da conduta tida por criminosa, sendo necessário confirmar se os crimes tributários previstos na Lei nº 8.137/90, em especial no art. 1º, não absorvem alguma conduta considerada na denúncia como crime específico, por outro, não pode o entendimento sumular ser utilizado como salvo conduto para que os contribuintes atuem como quadrilhas criminosas ou soneguem informações relevantes.

4. CRIMES SOCIETÁRIOS E DENÚNCIA GENÉRICA

No que se refere à repercussão penal da inadimplência tributária, questão de grande relevo diz respeito às denúncias genéricas comumente apresentadas pelo Ministério Público quando o pretenso crime tributário envolve sociedades empresariais. Principalmente no que se refere às contribuições previdenciárias, campo no qual se tem verificado largo e abusivo uso do conceito de grupo econômico para se buscar o maior número de responsáveis possível[11].

Diante da dificuldade em se identificar os atos praticados por cada um e até mesmo o gestor efetivamente envolvido com o delito tributário, é comum a denúncia ser dirigida a todos os dirigentes e/ou sócios ou contra alguns deles de forma aleatória, já que muitas vezes os acusados não possuem sequer conhecimento dos fatos ou das circunstâncias que levaram ao suposto inadimplemento.

Ocorre que no âmbito criminal a responsabilidade é subjetiva, razão pela qual deve ser atribuída de forma estritamente pessoal. Cada infrator deve ser responsabilizado por sua conduta, na medida de sua culpabilidade. Até porque, não há que se falar na figura do crime tributário culposo.

[11] O STJ tem repelido reiteradamente esse uso abusivo da responsabilidade solidária entre empresas do mesmo grupo. Nesse sentido: AgRg nos Ag's nº's 1.288.247 (Rel. Min. Teori Zavascki, em 21.10.2010), 1.163.381 (Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, em 21.09.10) e 1.055.860 (Rel. Min. Denise Arruda, em 17.02.09), todos da 1ª Turma.

É cediço que a individualização das condutas faz parte da exposição do fato criminoso e se relaciona com os princípios da responsabilidade penal singular e da individualização da pena, sob pena de ofensa ao direito constitucional da ampla defesa e do contraditório, bem como ao princípio da presunção da inocência.

Embora o STF venha proferindo decisões mais complacentes com a denúncia genérica nos crimes de natureza societária[12], prevendo a imputação de um fato a várias pessoas, sem descrever pormenorizadamente a conduta de cada uma, consideramos equivocado tal entendimento, vez que propicia a responsabilidade, ou ao menos a acusação (invertendo o ônus da prova e trazendo consigo as graves consequências de uma ação penal), de sujeito que não concorreu para o contexto da acusação. Nessa hipótese, a acusação estaria motivada apenas na condição de sócio ou dirigente que determinada pessoa ostenta.

Evidente que também quanto a esse aspecto, como é inerente a todo o Direito Penal, torna-se necessária uma análise diante de cada caso concreto, mas chamamos atenção para decisão monocrática liminar proferida pelo Ministro Celso de Mello ao apreciar, em 05.11.2010, o HC nº 105.953. Analisando a íntegra da decisão, torna-se possível apontar as seguintes premissas a serem observadas na denúncia envolvendo empresas, sob pena de ser inepta: a) deve descrever, de modo objetivo e individualizado, a conduta delituosa atribuída aos sócios e/ou administradores; b) a simples condição

[12] Como exemplo significativo, cite-se o seguinte julgado do Tribunal Pleno: INQUÉRITO. CRIME COMUM. [...]. INICIAL ACUSATÓRIA QUE ATENDE AOS REQUISITOS DO ART. 41 DO CPP. DELITO DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. [...]. DENÚNCIA RECEBIDA. 1. [...]. 5. É de ser recebida a denúncia que atende aos requisitos constantes do art. 41 do Código de Processo Penal, sem incidir nas hipóteses de rejeição do art. 395 do mesmo diploma, principalmente quando a inicial acusatória aponta com precisão o momento da ação criminosa e individualiza, no tempo, a responsabilidade dos sócios quanto à gestão da empresa. A jurisprudência do STF é de que não se tolera peça de acusação totalmente genérica, mas se admite denúncia mais ou menos genérica, porque, em se tratando de delitos societários, se faz extremamente difícil individualizar condutas que são concebidas e quase sempre executadas a portas fechadas. 6. Denúncia recebida." (Inq. nº 2.584, Rel. Min. Carlos Britto, julgado em 07.05.2009).

de sócio ou dirigente não pode justificar a formulação de qualquer juízo acusatório, sendo inaceitável a presunção de culpa; c) a denúncia genérica acaba por sustentar a inexistente responsabilidade penal objetiva.

Dentre as lições doutrinárias e jurisprudenciais apresentadas, merece destaque trecho selecionado pelo Relator de voto proferido pelo então Ministro Assis Toledo em discussão correlata: "Ser acionista ou membro do conselho consultivo da empresa não é crime. Logo, a invocação dessa condição, sem a descrição de condutas específicas que vinculem cada diretor ao evento criminoso, não basta para viabilizar a denúncia".

O STJ tem se mostrado mais cauteloso no que se refere às denúncias genéricas[13]:

> HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. RECOLHIMENTOS PREVIDENCIÁRIOS. DENÚNCIA. INÉPCIA. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAR MINIMAMENTE A CONDUTA PRATICADA PELOS ACUSADOS. EXISTÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL.
>
> 1. Segunda operosa jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal, a descrição das condutas dos acusados na denúncia dos denominados crimes societários não necessita cumprir todos os rigores do art. 41 do CPP, devendo-se firmar pelas particularidades da atividade coletiva da empresa.
>
> 2. Isso não significa que se deva aceitar descrição genérica baseada exclusivamente na posição hierárquica dos envolvidos no comando da empresa, porquanto a responsabilização por infrações penais deve levar em conta, qualquer que seja a natureza delituosa, sempre a subjetivação do ato e do agente do crime.
>
> 3. Ordem concedida para trancar a ação penal, por inépcia formal da denúncia, sem prejuízo de que outra seja elaborada com o cumprimento dos ditames legais. (HC n.º 65.463/PR, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, 6ª Turma, DJ 25.05.2009)

Portanto, consideramos que nosso ordenamento jurídico exige que a denúncia contenha a exposição do fato criminoso, com todas

[13] E ainda: (HC n.º 69.240/MS, Rel. Min. Felix Fischer, 5ª Turma, DJ 10.09.2007).

as suas circunstâncias e a adequada indicação da conduta ilícita imputada a cada acusado, de modo a propiciá-lo pleno exercício do direito de defesa. Caso contrário, estará maculada pela inépcia.

5. ESTADO DE NECESSIDADE E INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Questão que também tem sido analisada pela doutrina e pela jurisprudência diz respeito ao reconhecimento, nos crimes contra a ordem tributária, do estado de necessidade e da inexigibilidade de conduta diversa como causas excludentes da ilicitude e da culpabilidade.

Segundo o art. 22 do Código Penal[14], existem duas situações que têm o condão de romper a ideia do vínculo jurídico referente à "exigibilidade de conduta diversa", quais sejam: coação moral irresistível e obediência hierárquica. Ocorre que a doutrina já consagrou a inexigibilidade de conduta diversa como causa supralegal da culpabilidade, podendo estar presente em outras situações não expressamente previstas. Nesse sentido (JESUS, 2001, p. 484):

> Por mais previdente que seja o legislador, não pode prever todos os casos em que a inexigibilidade de outra conduta deve excluir a culpabilidade. Assim, é possível a existência de um fato, não previsto pelo legislador como causa de exclusão da culpabilidade, que apresente todos os requisitos do princípio da não-exigibilidade de comportamento lícito.

Já o art. 23, I do Código Penal dispõe que aquele que agir em estado de necessidade não praticará ato ilícito, embora tipificado na legislação de regência. E, nos termos do art. 24, "considera-se em estado de necessidade quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se".

[14] Art. 22 – Se o fato é cometido sob coação irresistível ou em estrita obediência a ordem, não manifestamente ilegal, de superior hierárquico, só é punível o autor da coação ou da ordem.

Trata-se de previsão consentânea com a necessidade, na maioria das condutas tipificadas, de constatação do dolo (ao menos eventual) para se configurar a efetiva prática do crime, não sendo diverso em relação ao crime tributário. Afinal, se restar comprovado que o contribuinte, em face de um assalto, por exemplo, ficou impossibilitado de efetuar o recolhimento dos tributos devidos, como se pode afirmar ser sua intenção cometer crime tributário?

Não se sugere aqui que basta ao contribuinte alegar dificuldades financeiras para honrar seus compromissos tributários para que a culpabilidade seja excluída. Mas, novamente mediante o caso concreto, deve sim ser verificado se o contribuinte agiu com dolo, suprimindo tributo quando tinha todas as condições de efetuar o recolhimento.

E a jurisprudência tem se firmado nesse sentido:

> AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CRIMES DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA E SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (INCISO I DO § 1º DO ART. 168-A E INCISO III DO ART. 337-A, AMBOS DO CÓDIGO PENAL). [...]. PRECÁRIA CONDIÇÃO FINANCEIRA DA EMPRESA. EXCLUDENTE DE CULPABILIDADE. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. NÃO-COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE AO DELITO DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. [...]. 1. [...]. 8. No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, tem-se admitido, tanto em sede doutrinária quanto jurisprudencial, como causa supralegal de exclusão de culpabilidade a precária condição financeira da empresa, extrema ao ponto de não restar alternativa socialmente menos danosa que não a falta do não-recolhimento do tributo devido. Configuração a ser aferida pelo julgador, conforme um critério valorativo de razoabilidade, de acordo com os fatos concretos revelados nos autos, cabendo a quem alega tal condição o ônus da prova, nos termos do art. 156 do Código de Processo Penal. Deve o julgador, também, sob outro aspecto, aferir o elemento subjetivo do comportamento, pois a boa-fé é requisito indispensável para que se confira conteúdo ético a tal comportamento. 9. Não é possível a aplicação da referida excludente de culpabilidade ao delito do art. 337-A do Código Penal, porque a supressão ou redução da contribuição social e quaisquer acessórios são implementadas por meio de condutas fraudulentas – incompatíveis com a boa-fé – ins-

> trumentais à evasão, descritas nos incisos do caput da norma incriminadora. 10. Hipótese em que o conjunto probatório não revela, em absoluto, a precária condição financeira da empresa. Nítida é a deficiência da prova de tal condição, não havendo nos autos um só documento que permita concluir por modo diverso. De mais a mais, a posterior autuação da empresa, referente ao período de setembro de 2002 a abril 2004, demonstra a plena continuidade dos seus negócios, de maneira a patentear que os elementos de convicção constantes dos autos caminham em sentido contrário à tese defensiva. [...] (STF, AP nº 516, Rel. Min. Ayres Britto, Tribunal Pleno, julgado em 27.09.2010)

Consideramos pertinente a ressalva feita no julgado acima, no sentido de que as excludentes de culpabilidade em análise não seriam aplicáveis à conduta tipificada no art. 337-A do Código Penal. Afinal, os incisos que o complementam indicam as condutas de que deve ter se valido o contribuinte para a supressão da contribuição previdenciária, condutas essas que indicariam o intuito fraudulento no lançamento de informações em folha de pagamento ou declarações correlatas. Ou seja, o crime não se configura pelo mero inadimplemento, mas por tal conduta ser acompanhada de ato praticado com o intuito de omissão da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, a mera dificuldade financeira, períodos de crise econômica e existência de títulos protestados contra o contribuinte não têm sido aceitos como argumentos suficientes à configuração da excludente de culpabilidade, sendo consideradas situações inerentes à atividade empresarial[15].

Hipótese diversa é aquela na qual o contribuinte consegue demonstrar que deixou de efetuar o recolhimento de tributos por ser a única forma de manter capital em caixa para fins de cumprimento de suas obrigações trabalhistas. Segue interessante e didático precedente nesse sentido, que deve ser analisado *a contrario sensu*:

> PENAL – PROCESSUAL PENAL – CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI 8.137/90)

[15] Nesse sentido: TRF 1ª Região, ACR 2002.38.00.037234-7, Juiz Federal César Cintra Fonseca, 3ª Turma, DJ 25.04.2008; TRF 3ª Região, ACR nº 98.03.04.9952-1, Luiz Stefanini, 1ª Turma, DJ 18.09.2007.

> – [...] – INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA – DIFICULDADES FINANCEIRAS SUPORTADAS PELA EMPRESA – NÃO PROVADA PELA DEFESA DO RÉU – [...]. 1. [...]. 16. Não houve prova de que o réu não possuía outra alternativa, senão deixar de recolher os tributos. Deveria provar, por exemplo, que, ou pagava salários, ou o tributo. Assim, a alegação feita pelo acusado em seu interrogatório judicial (fls. 295/296) de que a empresa passava por uma crise financeira não tem o condão de justificar, por si só, o não recolhimento dos tributos que devia, que, diga-se de passagem, não lhe pertencia. 17. Não ficou comprovado pela defesa que o dinheiro arrecadado e não repassado ao Fisco foi efetivamente utilizado para o pagamento de salários dos funcionários da empresa, ou tampouco que houve algum sacrifício do patrimônio pessoal do apelante na época dos fatos descritos na denúncia, com o escopo de saldar dívidas e salvar a empresa. 18. [...]. 20. E somente se o réu comprovasse a total insolvência no âmbito empresarial é que se poderia cogitar configurada a aludida exculpante, desde que a insolvência fosse contemporânea ao não recolhimento dos tributos devidos. 21. Note-se que a existência de débitos, títulos protestados e execuções fiscais (fls. 322/325) contra a empresa tanto pode indicar que ela passava por dificuldades, como pode demonstrar que seu administrador era mau pagador. 22. Assim, nada há, nos autos, a autorizar qualquer interpretação que assegure a existência dos elementos necessários para a configuração da inexigibilidade de conduta diversa ou do estado de necessidade, não prosperando a argumentação deduzida pela defesa do apelante. 23. [...]. 26. A aludida dificuldade financeira poderia ter sido facilmente demonstrada pela defesa, bastando, para tanto, que juntasse aos autos balanços patrimoniais relativos aos exercícios financeiros aludidos na inicial acusatória, ou seja, da época em que ocorreu a conduta criminosa. Ora, não tendo adotado tal providência, apesar de ter plenas condições de fazê-lo, não pode o réu ser beneficiado por uma situação que, a final, não foi por ele demonstrada. 27. [...]. (TRF 3ª Região, ACR nº 2008.61.25.000679-0, Juíza Ramza Tartuce, 5ª Turma, 15.03.2011)

Neste contexto, deve ser aceita com ressalvas a admissão das teses que buscam a demonstração da presença de causas excludentes da ilicitude ou culpabilidade, sendo necessário que a alegação esteja acompanhada de prova cabal confirmando a situação absolutamente adversa vivida pela empresa no momento em que deixou de recolher aos cofres públicos as importâncias supostamente devidas.

6. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES FISCAIS

Tem sido cada vez mais frequente a invocação do princípio da insignificância no julgamento de matéria penal, evitando-se a condenação de acusados que tenham cometido delitos de diminuto potencial ofensivo. São notórios os casos de ações penais relacionadas a furto de chocolates[16], roupas usadas[17], outros alimentos[18] etc.

Pertinente, portanto, analisar se referido princípio tem aplicabilidade diante de crimes tributários envolvendo pequenos valores sonegados, destacando que o reconhecimento da insignificância da conduta resulta em sua atipicidade (GOMES, 2007, p. 325).

Vale lembrar que o art. 20 da Lei nº 10.522/02 influencia diretamente nessa análise, já que prevê o arquivamento das execuções fiscais promovidas pela Fazenda Nacional que se refiram a créditos com valor consolidado igual ou inferior a R$10.000,00 (dez mil reais).

Ora, se nem mesmo serão tomadas providências para cobrança do crédito tributário constituído em valor inferior àquele montante, haveria justificativa para o Estado promover a persecução penal? O Direito Penal não apresenta caráter fragmentário, tutelando apenas aqueles valores mais caros à sociedade? Se o titular do crédito tributário não irá cobrá-lo pelos meios próprios, menos razões haverá para buscar a condenação penal do inadimplente.

Trata-se de posicionamento já firmado no STJ, inclusive, em sede de recurso repetitivo, senão vejamos:

> RECURSO ESPECIAL REPETITIVO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 105, III, A E C DA CF/88. PENAL. ART. 334, § 1º, ALÍNEAS C E D, DO CÓDIGO PENAL. DESCAMINHO. TIPICIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA.
>
> I – Segundo jurisprudência firmada no âmbito do Pretório Excelso – 1ª e 2ª Turmas – incide o princípio da insignificância aos débitos

[16] STJ, HC nº 185.453, Rel. Min. Laurita Vaz, 5ª Turma, DJe 11.05.2011.

[17] STF, HC nº 92.411, Rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJe 08.05.2008.

[18] STJ, HC nº 197.073, Rel. Min. Celso Limongi (Des. Conv. TJ/SP), 6ª Turma, DJe 19.04.2011.

> tributários que não ultrapassem o limite de R$ 10.000,00 (dez mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/02.
>
> II – Muito embora esta não seja a orientação majoritária desta Corte (vide EREsp 966077/GO, 3ª Seção, Rel. Min. Laurita Vaz, DJe de 20/08/2009), mas em prol da otimização do sistema, e buscando evitar uma sucessiva interposição de recursos ao c. Supremo Tribunal Federal, em sintonia com os objetivos da Lei nº 11.672/08, é de ser seguido, na matéria, o escólio jurisprudencial da Suprema Corte.
>
> Recurso especial desprovido. (REsp 1112748/TO, Rel. Min. Felix Fischer, 3ª Seção, julgado em 09.09.2009, DJe 13.10.2009)

Dentre os precedentes do STF, destaque-se:

> HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. DÉBITO TRIBUTÁRIO INFERIOR AO VALOR PREVISTO NO ART. 20 DA LEI Nº 10.522/02. ARQUIVAMENTO. CONDUTA IRRELEVANTE PARA A ADMINISTRAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. 1. Crime de descaminho. O arquivamento das execuções fiscais cujo valor seja igual ou inferior ao previsto no artigo 20 da Lei n. 10.522/02 é dever-poder do Procurador da Fazenda Nacional, independentemente de qualquer juízo de conveniência e oportunidade. 2. É inadmissível que a conduta seja irrelevante para a Administração Fazendária e não para o direito penal. O Estado, vinculado pelo princípio de sua intervenção mínima em direito penal, somente deve ocupar-se das condutas que impliquem grave violação ao bem juridicamente tutelado. Neste caso se impõe a aplicação do princípio da insignificância. Ordem concedida. (HC 95.749, Rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, julgado em 23.09.2008)

Não se trata de posicionamento unânime nos Tribunais Superiores, como consta da própria ementa do precedente do STJ acima mencionado, de modo que se apresenta temerário afirmar se encontrar o tema definido. Confirmando tal assertiva, segue precedente unânime da 1ª Turma do STF, *no qual se apreciava crédito tributário no valor de R$ 2.020,00*:

> PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. BEM JURÍDICO TUTELADO. PATRIMÔNIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. CARÁTER SUPRAINDIVIDUAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. REPROVABILIDADE DO COMPORTAMENTO. ORDEM DENEGADA.

> I – A aplicação do princípio da insignificância de modo a tornar a conduta atípica exige sejam preenchidos, de forma concomitante, os seguintes requisitos: (i) mínima ofensividade da conduta do agente; (ii) nenhuma periculosidade social da ação; (iii) reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; e (iv) relativa inexpressividade da lesão jurídica.
>
> II – No caso sob exame, não há falar em reduzido grau de reprovabilidade da conduta, uma vez que o delito em comento atinge bem jurídico de caráter supraindividual, qual seja, o patrimônio da previdência social ou a sua subsistência financeira. Precedente.
>
> III – Segundo relatório do Tribunal de Contas da União, o déficit registrado nas contas da previdência no ano de 2009 já supera os quarenta bilhões de reais.
>
> IV – Nesse contexto, inviável reconhecer a atipicidade material da conduta do paciente, que contribui para agravar o quadro deficitário da previdência social.
>
> V – Ordem denegada. (HC n.º 98.021, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 12.08.2010)

Como se percebe, trata-se de questão a ser ainda mais bem definida pelo STF, mas já é possível concluir que discussões envolvendo valores superiores a R$ 10.000,00 não se coadunam com o princípio da insignificância. Há que se destacar existência de precedentes nos Tribunais de Justiça que também se referem ao valor previsto na Lei nº 10.522/02 como divisor entre a aplicabilidade ou não do princípio da insignificância nos casos em que se envolve tributo estadual ou municipal[19].

7. EXISTÊNCIA DE DISCUSSÃO JUDICIAL ACERCA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Demonstrou-se que uma das questões mais pacíficas quanto aos crimes tributários, ao menos no que se refere àqueles considerados materiais, é a necessidade de se aguardar o encerramento de eventual

[19] Vide, como exemplo, acórdão proferido pelo 1º Grupo de Câmaras Criminais do Tribunal de Justiça de Minas Gerais ao apreciar, em 13.03.2006, a Revisão Criminal nº 1.0000.05.428347-8/000.

processo administrativo no qual se discute o crédito tributário para restar configurada a justa causa que viabiliza a persecução penal.

Ocorre que, como se sabe, os julgamentos realizados nas instâncias administrativas nem sempre são totalmente imparciais, seja pelo fato de as decisões de primeira instância serem, normalmente, proferidas pelo próprio órgão autuante, seja pelo voto de desempate nos conselhos de segunda instância caber, em regra, a um representante do Fisco, ou, até mesmo, em decorrência de os órgãos administrativos não poderem declarar a inconstitucionalidade de normas legais, cuja observância lhes é imposta.

Justamente por tais razões, não é incomum que crédito tributário definitivamente constituído na seara administrativa venha a ser desconstituído pelo Poder Judiciário mediante provocação do contribuinte.

Sendo assim, seria salutar que a persecução penal ficasse vinculada também à demanda judicial. Afinal, trata-se da continuidade da discussão da efetiva exigibilidade do crédito tributário, lembrando que a nossa Constituição Federal não permite que seja excluída da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

A tramitação de uma ação penal contra o contribuinte, principalmente aquele de boa-fé e com boas chances de êxito na discussão travada judicialmente, certamente funciona como um elemento de intimidação e coerção ao pagamento do tributo (causa extintiva de punibilidade expressamente reconhecida pela legislação). Nesse ponto, vale lembrar que as Súmulas 70, 323 e 547, todas do STF, vedam a apreensão de mercadorias, a interdição de estabelecimentos e outros atos que impeçam o desenvolvimento das atividades do contribuinte como forma de coerção ao pagamento do tributo devido.

Se assim é, o que deve ser dito da utilização da persecução criminal, principalmente quando a lei convida o contribuinte a efetuar o pagamento do crédito tributário e assegurar a extinção da punibilidade? Não deveria se assegurar ao contribuinte a possibilidade de demonstrar na seara própria (certamente não é o Juízo Criminal) que o tributo exigido não é efetivamente devido?

Ainda que se entenda que a justa causa para a apresentação da inicial acusatória já esteja presente com a constituição definitiva do

crédito tributário, entendemos que a regra a ser seguida pelo Juízo Criminal seria aquela preconizada no artigo 93 do Código de Processo Penal (CPP), segundo a qual o processo poderá ser suspenso nos casos de difícil solução e se a existência do delito depender de decisão a ser proferida pelo Juízo Cível em ação correlata.

Não se sugere aqui a adoção de medida protelatória, mas que assegure ao contribuinte a possibilidade efetiva de demonstrar a inexistência do crédito tributário e que isso seja feito no campo mais apropriado e sem o risco da sanção penal o rondando, acompanhado da tranquilizadora (mas, coercitiva) possibilidade de pagamento do crédito que lhe é exigido.

Cabe ao Estado assegurar a tramitação célere dos processos, especialmente em casos como esse, de nítida e prejudicial vinculação entre dois feitos, sendo que o § 3º do art. 93 do CPP já determina a intervenção imediata do Ministério Público na causa cível para assegurar seu rápido andamento. Se ações nessa situação tiverem tramitação prioritária (ou até mesmo um rito próprio), certamente todos os interesses restariam tutelados.

Reforçando que o intuito de nossa proposta não é motivar a sonegação tributária e a impunidade criminal, apresentamos duas situações claramente injustas e não raras.

O Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (CC/MG), por exemplo, tem entendimento pacífico no sentido de que o prazo decadencial do ICMS é regido pela regra contida no art. 173, I do CTN (cinco anos contados do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador), ainda que o contribuinte tenha recolhido parte do imposto devido[20]. O STJ, entretanto, definiu, via recurso repetitivo, que, em situações como essa, o prazo decadencial deve ser apurado com base no art. 150, § 4º do CTN (cinco anos a contar do fato gerador)[21].

Ou seja, não são poucos os casos em que o crédito não restaria definitivamente constituído se o CC/MG e outros órgãos de julgamento administrativos seguissem a orientação firmada no STJ. Mas, como assim ainda não se verifica, resta ao contribuinte de-

[20] Acórdão nº 3.680/11/CE (PTA nº 01.000153716-52, D.O 07.05.2011).

[21] REsp nº 973.733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJe 18.09.2009.

monstrar perante o Judiciário o equívoco daquele entendimento, com enormes chances de êxito. E ação penal deverá prosseguir porque já existe justa causa para tanto?

Outros exemplos podem ser invocados em relação às contribuições previdenciárias. A Receita Federal continua a exigir a inclusão de verbas sem natureza remuneratória na base de cálculo das contribuições, tais como o aviso prévio indenizado. Prevalecendo o entendimento da Fiscalização em âmbito administrativo, mas sendo a discussão totalmente favorável ao contribuinte na esfera judicial, não lhe deveria ser assegurada a tranquilidade de deduzir seu direito em Juízo, afastando a incorreta constituição definitiva do crédito?

Por esses e diversos outros exemplos que se defende maior cuidado em se permitir a tramitação simultânea de ações penais e tributárias, lembrando que no Direito Penal, e muitas vezes no Tributário (nos termos do art. 112 do CTN), a dúvida não privilegia o Estado.

Felizmente, o STJ começa a se sensibilizar para essa questão, senão vejamos:

> RECURSO EM HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TUTELA ANTECIPADA DEFERIDA EM AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO PENAL. SUSPENSÃO DO CURSO DO PROCESSO ATÉ JULGAMENTO NA ESFERA CÍVEL. POSSIBILIDADE.
>
> 1. Nos crimes contra a ordem tributária, a constituição definitiva do crédito tributário e consequente reconhecimento de sua exigibilidade configura condição necessária para o início da persecução criminal. Inteligência da Súmula Vinculante nº 24.
>
> 2. Havendo a discussão quanto à constituição definitiva do crédito tributário em Ação Declaratória c/c Anulatória de Débito Tributário com a concessão de pedido de antecipação de tutela, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, é prudente que se determine a suspensão do processo, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal, até o julgamento definitivo na esfera cível.
>
> 3. Recurso a que se dá provimento a fim de suspender o processo criminal em trâmite perante o Juízo de Direito da Comarca

> de Jaguariúna, até o julgamento final da ação anulatória. (RHC nº 24.540/SP, Rel. Min. Og Fernandes, 6ª Turma, julgado em 19.10.2010, DJe 17.12.2010)

Entretanto, o entendimento atualmente prevalente é o que consta no seguinte julgado:

> HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SOBRESTAMENTO DA AÇÃO PENAL ATÉ O TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL QUE OBJETIVA A DIMINUIÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS CÍVEL E PENAL. ORDEM DENEGADA.
>
> 1. O indeferimento de pedido de sobrestamento de ação penal instaurada contra os Pacientes pela eventual prática de crime contra a ordem tributária, diante do ajuizamento, na esfera cível, de Ação Anulatória de Crédito Tributário, que objetiva a diminuição de débito tributário, não constitui constrangimento ilegal.
>
> 2. A teor do art. 93 do Código de Processo Penal, a suspensão do curso do processo-crime é uma faculdade do Magistrado, nos casos em que entenda ser a questão de difícil solução e dependa, somente, do deslinde cível para a sua conclusão. Na situação em tela, a denúncia foi precedida de procedimento administrativo-fiscal no qual houve oportunidade de defesa.
>
> 3. A Ação Anulatória de Crédito Tributário não pode ser considerada condição de procedibilidade para o processo-crime, em razão da independência das esferas cível e criminal. Precedentes deste STJ.
>
> 4. Ordem denegada. (HC 90.395/PR, Rel. Min. Laurita Vaz, 5ª Turma, julgado em 02.03.2010, DJe 26.04.2010)

Consideramos de extrema importância que essa questão específica seja mais bem debatida no Poder Judiciário. Especialmente em um País como o nosso, no qual a ânsia arrecadatória do Estado, pródigo em autuações fiscais indevidas, é notória. Até porque, não há dúvidas que a procedência de eventual ação judicial resultará na anulação da constituição definitiva do crédito tributário e, por conseguinte, na justa causa para a persecução penal[22].

[22] Confirmando tal assertiva: STJ, HC nº 78.428, Rel. Min. Paulo Gallotti, 6ª Turma, julgado em 05.03.2009.

REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1991. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

COSTA, Rafael Santiago. A retroatividade benéfica da Medida Provisória nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) em relação às penalidades vinculadas às contribuições de que trata a Lei nº 8.212/91 e as ilegalidades da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 107-19, jul. 2010.

GOMES, Luiz Flávio. *Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. v. 2.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Sanções penais tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005.

MASSON, Cleber. *Direito Penal esquematizado*. São Paulo: Método, 2010.

REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Institui o Código Penal. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1991. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Planalto. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 maio 2011.

COSTA, Rafael Santiago. A retroatividade benéfica da Medida Provisória nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) em relação às penalidades vinculadas às contribuições de que trata a Lei nº 8.212/91 e as ilegalidades da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 178, p. 107-19, jul. 2010.

GOMES, Luiz Flávio. *Direito Penal*: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. v. 2.

JESUS, Damásio E. de. *Direito Penal.* São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Sanções penais tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Sanções penais tributárias*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2005.

MASSON, Cleber. *Direito Penal esquematizado*. São Paulo: Método, 2010.