

## **1. Introdução**

O tema desse artigo tem comparecido dia-após-dia nas decisões judiciais referentes aos crimes fiscais. E a aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais não foi estruturado pela lei mas, sim, tem sido resultado de uma política judiciária, fruto de exegese dos tribunais aplicado ao caso em concreto. A jurisprudência interpreta o princípio com base no problema trazido nos autos, buscando alicerce não somente na lei, mas na legislação que gira ao entorno do tema e no ordenamento jurídico como um todo, traçando verdadeira política criminal e ultrapassando as limitações regulatórias do próprio legislador. Isso mostra que as imposições do caso em concreto são fundamentais para a compreensão do sentido e alcance do princípio da insignificância aplicado aos crimes fiscais, não sendo possível a lei delimitar previamente tais considerações.

## **2. Tipo e tipicidade penal-tributária**

Sabemos que os subdomínios do direito penal e tributário são semelhantes na medida em que trabalham essencialmente com a noção de tipo. Tende para uma maior rigidez, requerendo uma série de formalidades, prescritas em lei, para a construção do tipo no caso concreto (subsunção do fato à hipótese). O tema dos crimes fiscais, por seu turno, está na confluência entre esses dois ramos do direito, aproveitando na hipótese jurídica das categorias de direito tributário e penal, assim como no conseqüente das imposições sancionatórias do direito penal. Por isso mesmo, não há como interpretar os crimes fiscais sem considerar os princípios norteadores desses dois ramos do direito, impondo regras tanto ao legislador quanto ao aplicador da norma.

Ao legislador, o direito estabelece imposição de descrever na lei todos os critérios que compõem o enunciado deôntico completo da regra matriz. Em outras palavras, é obrigação de quem põe a lei tributária ou penal definir preferencialmente de modo taxativo (*numerus clausus*) as condutas reguladas, tanto no fato-antecedente, enunciado que deve ser suficiente para desencadear o prescritor, quanto no fato-conseqüente da norma tributária, relação jurídica necessária uma vez ocorrido o descritor.

Ao aplicador, por sua vez, pela via da tipicidade informadora desses ordenamentos, o sistema prescreve o comando do dever de encontrar e constituir em linguagem competente – provas em direito admitidas – todos os critérios que necessariamente compõem o enunciado deôntico completo da hipótese para fins de regular a conduta. Nesse sentido, nas matérias em

que a ordem jurídica expressamente requer forma típica de regulação, tal como nos crimes fiscais, veda-se a analogia, incompatível com a taxatividade e determinação dos tipos penais tributários.

Considerando, no sistema tributário, ser o tributo o núcleo significativo convergente de todas as demais estruturas normativas, a norma penal também a ele está vinculada intrinsecamente, ainda que de modo abstrato tendo em vista as hipóteses de não-incidência por quaisquer das razões admitidas pelo sistema (imunidade, isenção, etc.). E a ideia da estrutura normativa da sanção parte do pressuposto do descumprimento de algum dever tributário (principal ou instrumentário) e, como regra, atinge justamente aquele indivíduo destinatário dessa obrigação ou fazer/não-fazer.

Isto posto, do fato típico (ação ou omissão) - que tem um sujeito certo e determinado - surge uma relação jurídica sancionatória da qual aquele mesmo agente infrator, como regra, figurará como sujeito passivo e o Estado, por sua vez, assentar-se-á na posição de titular do direito de punir, como consequência direta do princípio da personalidade regente do direito penal.

Assim como toda norma no ordenamento, o modelo da prescrição sancionatória também se formará da combinação implicacional de um fato antecedente, descritor dos elementos ou elementares para se constituir fato típico e antijurídico (crime), com um fato consequente, prescritor de uma pena, que nesse artigo, será observada em seu sentido estrito, provida de suas características estritamente penais, exigindo a culpabilidade e a punibilidade, ambas atuam na fixação da pena. A pena nada mais é que uma relação jurídica, onde Estado e infrator se ligam ao objeto-sanção. Este poderá ser provido de caráter pecuniário ou não, a depender do que prescreve o preceito secundário da norma penalizadora ou da própria aplicação do direito ao caso concreto pelo judiciário.

De todo modo, fato típico e relação sancionatória devem manter coerência com a ordem constitucional. Os princípios estabelecidos na Carta Maior se dirigem de diferentes modos tanto ao antecedente quanto ao consequente da referida norma, de modo a conformar não só os limites da prescrição, como também os próprios sentidos em direito admitidos de tais figuras jurídicas. Legislador e aplicador estão submetidos aos ditames normativos desses princípios, de forma a serem perseguidos os valores neles intrinsecamente inseridos em todo ato de aplicação do direito. Por isso mesmo, é preciso sempre – legislador e intérprete autêntico – ponderar esses preceitos quando da ponência da norma. E tal percurso

principiológico, delimitativo dos conceitos e competência, será agora demoradamente desenvolvido no tocante à aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais.

O conceito de crime, preceito primário da norma penal incriminadora, é constituído de duas grandes categorias: fato típico (1) e antijurídico (2). A primeira categoria é composta de três elementos: fato material (1), imputabilidade (2) e tipicidade (3). O fato material, por sua vez, é formado pela combinação de conduta – ação/omissão e culpa/dolo (1), resultado, salvo crimes de mera conduta (2) e nexos causal (3). Cabe ressaltar que crime, fato típico e fato material são, portanto, conceitos diversos, possuindo diferentes abrangências ainda que seus significados sejam interdependentes. O fato material compõe o fato típico e este insere-se no conceito de crime. Imputabilidade e tipicidade devem ser pensadas também no conceito de crime de modo que, inexistindo no caso em concreto, não há crime e se está diante de uma realidade irrelevante em termos penais.

A ilicitude, por sua vez, qualifica o fato típico, demonstrando a relação de contrariedade entre este e o ordenamento (direito material protegido), assim como ressaltando as diferentes hipóteses de discriminantes admitidas pelo direito penal (estado de necessidade, legítima defesa, estrito cumprimento do dever legal e exercício regular de direito). Não havendo ilicitude, mesmo praticada a conduta típica, o agente não é condenado pois o direito penal não valoriza negativamente esta ação. É o caso da existência de uma excludente de ilicitude (legítima defesa, estado de necessidade, estrito cumprimento de dever legal e exercício regular de direito) no contexto em que se deu a conduta. Dito de outro modo, o fato típico aconteceu com todos seus elementos (fato material, imputabilidade e tipicidade), mas o direito não o sancionará haja vista a existência de outros fatos, também presentes na situação e valorados pelo direito penal, que excluem o caráter ilícito dessa ação ou omissão.

Quando transportados esses pensamentos para os crimes fiscais, tudo se aproveita. Pensando no fato material, um dos elementos do fato típico e este do crime, na conduta, tanto ação (Ex. declarar informações falsas) quanto omissão (Ex. não pagar na data aprazada) são valoradas e destinam-se a reforçar o comando da norma primária, seja em termos de obrigação principal quanto de deveres instrumentais. Nos crimes fiscais, apenas o dolo constitui o fato típico, sendo irrelevante para fins penais a culpa, ainda que esta traga consequências sancionatórias de ordem tributária (multas, apreensões, etc).

Quando os elementos dolo ou culpa compõem o fato material (ou critério material) do tipo, a infração tributária é sancionada pelo direito tributário, e, no caso de dolo, também figura como crime penal tributário (ou crime contra a ordem tributária) sem incorrer em *bis in*

*idem*. Cada ordem normativa tutela seu bem jurídico. Quando sancionadas pelo domínio tributário, seguem os preceitos do art. 137 do CTN e, quando penalizadas pelo direito penal, organiza-se de acordo com a Lei 8137/90 e o Código Penal, nos tipos dos artigos 168-A e 337-A.

O resultado para os ilícitos tributários na grande maioria das vezes diz respeito ao tributo, isto é, significa proteger a arrecadação e a lisura dos comportamentos dos contribuintes, sancionando o não-recolhimento, as declarações falsas ou omissas, dentre outras condutas. O resultado, portanto, é o prejuízo ao Erário e a pena é a resposta negativa dado pelo Estado ao sujeito passivo em decorrência do descumprimento do direito material, causando dano ao Erário.

Conduta, dolo e resultado andam sempre juntos. E todos os fatos que concorrem para a eclosão do evento típico punível devem ser considerados fato-causa. Basta que a ação ou omissão tenha sido o motivo para o resultado. Causa para o Código penal, em seu artigo 13, é todo antecedente que não pode ser suprimido em mente sem afetar o resultado. A relevância causal é limitada pelo elemento subjetivo do fato típico, de modo que só pratica a conduta típica aquele que agiu com dolo/culpa, inclusive em relação ao resultado.

Ao tratar do nexos causal entre a conduta e o resultado, cumpre distinguir os ilícitos referentes à obrigações principais – praticados pelo contribuinte ou pelo responsável tributário – daquelas tangentes aos deveres instrumentais, que tem o seu resultado como pressuposto. Nestes, uma vez praticada a conduta a lei presume o resultado e, ao mesmo tempo, o próprio nexos causal (crime formal). Já quanto às obrigações principais, o nexos causal deverá ser demonstrado concretamente de modo que a conduta ou omissão do contribuinte ou responsável tributário deverá ser a causa para o resultado evasão de tributo (crime material). Assim, existência e exigibilidade do resultado tributo deverá estar presente para que o nexos causal se realize nos crimes de evadir tributo.

Quanto a imputabilidade penal, cabe considerá-la como a capacidade do sujeito em praticar a conduta definida como crime e entender o que está fazendo. É a aptidão de se determinar de acordo com esse entendimento. É elemento do fato típico e define-se no direito penal pela negativa, segundo as hipóteses de inimputabilidade trazida pelo Código penal em seus artigos 26 e 27. Em assim sendo, os inimputáveis praticarão o fato material, contudo este não será típico e não formará crime por existir situação legal em que se tira esse elemento essencial da imputabilidade penal para que determinada ação/omissão constitua preceito primário da norma penal incriminadora.

Por último, ponto crucial para o tema desse artigo, a tipicidade é a correspondência do fato concreto à hipótese da norma, isto é, a subsunção ou adequação típica entre eles. É o elemento do fato típico que colore o fato material, tornando-o relevante em termos penais. Cumpre lembrar que o direito penal é essencialmente residual, fragmentário e subsidiário, só se ocupa das condutas graves que os demais ramos do direito foram insuficientes em sua reprimenda. Pela aplicação do Princípio da adequação social, onde bastam os meios de direito civil ou tributário, dentre todos os outros, a ordem penal deve se retirar. Assim, a missão do direito penal é atuar apenas nos casos onde há realmente necessidade de intervenção penal, subdomínio do ordenamento que tem por característica ser o mais agressivo e incisivo em suas consequências, afetando uma das garantias do indivíduo, qual seja, a sua liberdade de ir-e-vir. A tipicidade é, pois, o elemento do fato típico componente do crime tornando, no caso, certa a intervenção penal e atribuindo ao fato material sua adequação típica como fato antecedente da norma incriminadora. É preciso saber distinguir, pois, entre tipicidade (subsunção), tipo penal/fato típico (hipótese) e, finalmente, o fato concreto (*corpus delicti*, isto é, as evidências probatórias que evidenciam a realização do crime).

Nessa esteira e a título de remate, a tipicidade comparece como garantia da Carta Maior que encerra uma série de limitações tanto ao legislador, no momento da criação do tipo em lei, quanto – e especialmente – ao aplicador do direito, quando positiva a norma típica no caso em concreto. Ao positivizar a regra jurídica, cabe ao legislador promover verdadeira dessubjetivação dos critérios adotados, buscando formulações em lei que sejam precisas e determinadas possibilitando aplicação uniforme e coerente da norma posta. Evidente que a própria natureza ambígua e vaga das palavras prejudica esta tarefa. Contudo, a utilização de conceitos determinados, previsão objetiva, precisão nos sentidos adotados, observância e manutenção das acepções da palavra já adotados naquele subdomínio do ordenamento, boa redação da lei, uso do bom português, interpretação sistemática; tudo isso contribui para a melhor dinâmica do direito, como bem assevera Alberto Xavier (2001, p. 19):

O princípio da determinação ou da tipicidade cerrada (o Grundsatz der Bestimmtheit de que fala Friedrich) exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa traduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários.<sup>1</sup>

Na tipicidade penal (normal), a lei descreverá os elementos objetivos do crime fiscal, já descrito acima com relação ao fato material (conduta, resultado e nexa causal). Na tipicidade dita *anormal*, além dos elementos objetivos do tipo, a lei trará ainda outros componentes, de cunho subjetivo e/ou normativo, reclamando uma maior margem de valoração do intérprete na aplicação da norma ao caso concreto. Abrindo espaço para a discricionariedade regrada, tais elementos podem ser de conotação jurídica ou mesmo de ordem estritamente cultural. Comparecem na lei com os termos “indevidamente”, “justa causa”, “funcionário público”, entre outros. A lei extrapola os critérios puramente descritivos da conduta fática, exigindo apreciação valorativa por interpretação de termos jurídicos e extrajurídicos.

Assim, o tipo fundamental dos crimes fiscais conterà apenas os elementos necessários para individualização objetiva da conduta, deixando para outro momento ou, num plano secundário, qualquer tipo de valoração de outras circunstâncias que servem para aumentar ou diminuir a pena ou são subsídios da dosagem, tais como as circunstâncias dos crimes legais ou judiciais. Quando houver necessidade de outros elementos, circunstâncias, que envolvem o delito na forma de qualificadoras ou causas de aumento, haverá o *tipo derivado*.

O tipo penal pode ser constituído por critérios descritivos-fáticos, normativos ou subjetivos. No primeiro caso, são componentes objetivos, referindo-se a situações empiricamente verificáveis, sem que haja margem de ponderação ou de discricionariedade na interpretação por parte do aplicador do direito.

No segundo caso, são expressões normativas, em que o elemento típico depende de uma valoração que pode ser dada diretamente pela lei (normativo-jurídico) ou depende dos valores a serem atribuídos pelo intérprete (normativo-extra jurídico ou normativo-empírico). Justamente por a lei deixar espaço para a discricionariedade e exigir a construção desse juízo de valor pelo intérprete, é que se verificará não se encontrar na lei a imputação objetiva de forma abstrata. É critério atinente à causalidade natural e o único sujeito competente para essa análise é justamente o juiz, sendo ele a pessoa que atribuirá a imputação objetiva entre o agente e a conduta. Nesse ponto, a lei não conceitua critérios, apenas conferindo competência para o exegeta autêntico para suprimir ou reduzir conteúdo que precisa ser preenchido pela autoridade.

Por fim, o terceiro elemento do tipo ao qual faz jus o legislador está o *subjetivo*, qualificando o delito pelas intenções particulares do sujeito infrator. A lei estabelece fins

atribuídos à conduta com especificidades próprias. Novamente, a análise desse elemento do fato material quem dará será o exegeta autêntico interpretando a conduta sob o seu ângulo subjetivo teleológico. Inexistente o fim específico previsto na norma, não haverá crime a ser sancionado por incompletude do fato típico.

Essa vasta digressão sobre o fato material, fato típico, tipicidade e elementos do crime foi de extrema importância a título introdutório para se pensar sobre o tema da insignificância penal na medida em que esta afasta a própria tipicidade da conduta, desqualificando aquele fato material cuja subsunção estaria em perfeita consonância com o preceito penal exceto pelo fato do espaço discricionário deixado pelo elemento tipicidade *material* na norma incriminadora. Assim, é preciso pensar que o princípio da insignificância mantém correlação direta e imediata com a tipicidade e ambos devem ser interpretados de acordo com a própria *ratio essendi* do direito penal e sua natureza residual, fragmentária e subsidiária.

### **3. Tipicidade formal e tipicidade material**

Cada vez mais, percebe-se que o campo de aplicação de uma norma não se limita à simples adequação formal do caso em concreto aos elementos do tipo. Com a inauguração da Ordem Constitucional de 1988, contribuindo com seu caráter humanitário e socializante, seus reflexos no setor penal tem sido imensos e o tema do presente artigo busca traduzir isso em termos de aplicação do direito e de política judiciária no campo dos crimes fiscais.

Sendo assim, o capítulo anterior que traçou limites quanto ao tipo e a tipicidade não traduz a completude que a matéria enseja. Desse modo, com base nessa linha diretriz da Carta Maior, o Judiciário hoje requer mais que adequação típica formal dos crimes fiscais e, sim, a presença concreta da tipicidade material, como forma de legitimar a própria incidência da norma incriminadora.

Importante notar que a tipicidade formal não deixou de estar presente e ser exigida pela jurisprudência, ou seja, a vontade da lei, mediante correta subsunção dos elementos objetivos, subjetivos e normativos do fato típico, será sempre realizada. Mas isso só não basta para a adequação típica do crime fiscal. Será necessário ir além da lei, mas não fora dela. Em verdade, interpretar-se-á o texto legal de acordo com as imposições da própria Constituição, regulando as condutas e atribuindo as graves consequências de ordem penal na vida do sujeito infrator, quando diante de situações que ensejam também a adequação típica material.

Se a tipicidade formal já foi largamente explicitada no item dois anterior, cumpre, nesse momento, desenvolver o conceito de tipicidade material. Foi a partir da *teoria da imputação objetiva*, desenvolvida por Roxin que a tipicidade hoje possui uma dimensão a mais a ser estudada pelo intérprete antes mesmo de alcançar o plano subjetivo. Tal doutrina, acompanhada pela evolução da teoria nacional, constitucionalizando o delito e incrementando essa nova dimensão material ao elemento tipicidade do crime, acrescentou duas considerações a serem feitas pelo intérprete no momento mesmo da aplicação da norma: a necessidade de se produzir (a) juízo de valoração (de desaprovação) da conduta e (b) juízo de valoração (de desaprovação) do resultado jurídico. Tais juízos de desaprovação integram a tipicidade material.

Quanto a conduta, deverá adequar-se à tipicidade formal e será valorada (desaprovação ou não pelo sistema) dentro da tipicidade material, de acordo com o seu potencial de criar um *risco proibido relevante* (imputação objetiva de Roxin). A valoração da conduta pelo exegeta não é acriteriosa e a discricionariedade mencionada acima possui limites exatamente no critério formador da imputação objetiva, devendo ser feita com base no *risco proibido (ou permissivo) pela lei*. A criação ou incremento de riscos proibidos relevantes é a essência do juízo de desaprovação da conduta e compõe a teoria da imputação objetiva.

Se a conduta, a despeito de ser formalmente típica, era permitida ou sancionada por ordens não-penais, não há que se falar em criação de risco proibido. Conduta permitida, ainda que sancionada pelo direito tributário (exemplos: puro e simples não-pagamento de tributo) não gera risco proibido. E, nesses termos, será atípica na medida em que lhe falta a criação ou incremento de um risco proibido típico em direito penal. Assim, em resumo, hoje, só há crime quando a conduta, além de ser adequada à letra da lei em cada um de seus critérios ali enumerados (tipicidade formal), cria ou incrementa um risco proibido penal (tipicidade material).

Na imputação do resultado, que se aplica a todos os delitos (materiais, formais, mera conduta, comissivos ou omissivos, dolosos ou culposos etc.), importa saber duas coisas: (a) se existe conexão direta entre o agente e o risco criado e (b) se ele está inserido no âmbito de proteção da norma. Uma vez constatado o nexos causal entre conduta e resultado (causalidade natural, mecânica ou causal), importa depois, ainda no âmbito da tipicidade penal, verificar a presença da imputação objetiva no caso em concreto. Isto é, caberá ao juiz de direito considerar juízo valorativo de imputação do resultado ao seu agente.



O juízo de valoração (desvalorização ou desaprovação) da conduta, como vimos, é a primeira exigência emanada da tipicidade material (ou normativa). Não há desaprovação da conduta quando o risco proibido criado é insignificante. E tal como a subdivisão aplicada ao critério imputação objetiva, a insignificância também pode se dar em relação à conduta ou ao resultado. No tocante à primeira, a insignificância é caracterizada exatamente no âmbito do juízo de desaprovação da conduta produzido pelo juiz de direito. E conduta absolutamente insignificante será típica e proibida, mas não será juridicamente desaprovada (desvalorada).

Em face de resultado insignificante, o enquadramento adequado ocorre no âmbito das consequências próprias da ofensa, devendo ser concreta, intolerável, grave, objetivamente imputável ao risco criado. Além disso, deverá estar no âmbito de proteção da regra, ou seja, no campo do desvalor do resultado prevista na norma incriminadora. Resultado irrelevante possui reduzido grau de gravidade e é socialmente admissível ou tolerável.

Sendo assim, seja diante ausência de desvalorização da conduta seja perante inexistência desaprovação do resultado, fato é que, em quaisquer desses casos, incorre tipicidade material, justamente por irrelevância penal da conduta e do resultado produzido. Assim, em casos como este, a aplicação da sanção penal configura indevida desproporcionalidade, pois o resultado jurídico – a lesão produzida ao bem jurídico tutelado – há de ser considerado como absolutamente irrelevante.

#### **4. Princípio da insignificância e atipicidade**

A questão que se põe nesse momento será: quando se está diante de risco proibido criado insignificante, especialmente quando se está diante de um contexto de direito público (tributo)? Quando a conduta ou o resultado não serão juridicamente desaprovada ou desvalorado pela ordem penal a ponto do fato se tornar atípico em termos materiais? Sob quais critérios devem ser avaliadas as imputações objetivas da norma dos crimes fiscais?

Bem, a lei não trouxe critérios firmes, enumerados taxativamente. Mas a aplicação do princípio da insignificância tem se dado criteriosamente, a partir de uma interpretação da ordem jurídica pelo judiciário, enumerando requisitos originários da experiência dos Tribunais em um verdadeiro retrato de uma política judiciária bem construída. Há que se considerar que o próprio princípio da insignificância não está positivado na Constituição. Ele também é fruto dessa política judiciária, cada vez mais alinhada aos ditames maiores do Texto Magno.

O princípio da insignificância é, pois, *causa supra legal excludente de tipicidade material* que, ao atingir esse elemento do crime, exclui o próprio delito.

Para fins de aplicação do princípio constitucional (implícito) da insignificância nos crimes em geral, a jurisprudência requer a presença concreta de quatro requisitos, quais sejam:

1. conduta minimamente ofensiva,
2. ausência de periculosidade social da ação,
3. reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores
4. lesão jurídica inexpressiva.

Por *conduta minimamente ofensiva*, deve-se entender tudo aquilo que pouco ofende o sujeito passivo da norma incriminadora penal ou não fere a ordem jurídica a ponto de ensejar reprimenda penal. Há conduta típica (tipicidade formal), mas a ofensividade é mínima, o que enseja atipicidade material penal. Mais adiante, o termo *minimamente* será desenvolvido *quantitativamente* no contexto dos crimes fiscais.

Na mesma linha, está o segundo critério – *ausência de periculosidade social da ação* – cujo tratamento deve ser observado conforme a teoria do risco proibido criado (imputação objetiva) de Roxin, supra referida. Assim, se o risco criado pela ação de determinado sujeito não possui periculosidade social, logo essa conduta não tem relevância penal. Cabe considerar que o termo periculosidade normalmente se associa à *capacidade de determinada pessoa* em cometer uma infração penal, filiando-se a imputabilidade. Dito de outro modo, é conceito que qualifica a pessoa e não a ação. No contexto do princípio da insignificância, a periculosidade tem sido admitida como qualificadora da ação. Mas, combinando as teorias, verifica-se que a consideração da imputação objetiva (ao agente), nesse momento, com base no risco proibido criado (da conduta), vê-se que o modo como a jurisprudência pátria tem tratado o tema responde a ambas as teorias. Haja vista que o risco proibido criado, ausência de periculosidade social, por essa conduta típica, minimamente ofensiva, é insignificante, não há desaprovação pelo sistema normativo.

Com relação ao *reduzido grau de reprovabilidade do comportamento* dos autores, percebe-se que a reprovação da conduta está nas próprias características enumeradas pelo legislador na determinação de sua tipicidade e imputação de consequências proporcionais, cujo objetivo nada mais é do que reprimir e desestimular esse comportamento. A reprovabilidade está em relação mútua com a tipicidade de modo que a reprovação referida no

termo supera a própria pena cominada na lei, devendo-se considerar a *ratio legis* e a tipicidade material tanto no fato-antecedente como no fato-consequente da norma incriminadora. A reprovabilidade da conduta é, pois, instrumento de individualização que evita sancionar fatos típicos irrelevantes ou insignificantes, através da valorização da conduta em termos materiais.

E, finalmente, sob o ponto de vista do resultado da conduta no sujeito passivo, cabe considerar a presença de *inexpressiva lesão jurídica*, o que torna inaplicável a reprimenda penal. Esse ponto é o que mais gera polêmica na aplicação da insignificância aos crimes fiscais na medida em que evadir tributo, segundo o ponto de vista de sua função social, sempre causa lesão ao Erário e pode inviabilizar, quando produzido em massa, políticas públicas por falta de receita orçamentária. Assim, é preciso ponderar uma justa medida na interpretação do conceito de *inexpressividade da lesão*. Se a lei nada diz a respeito, a abrangência dada ao termo retratará a própria noção de política judiciária construída paulatinamente através de decisões dos Tribunais.

Sobre o tema, vem a calhar o entendimento de inexpressividade da lesão jurídica aos crimes fiscais e suas repercussões no tocante a aplicabilidade do princípio da insignificância. No Habeas Corpus n. 165.003-SP, o Min. Sebastião Reis Júnior ressaltou a importância de se considerar os diferentes contextos arrecadatórios envolvido nos crimes fiscais, de modo a ser salutar considerar na interpretação do termo *inexpressividade da lesão jurídica* o sujeito passivo envolvido: Erário Federal, Estadual ou municipal. O que pode ser inexpressivo para um Ente Político, pode não o ser para o outro. E sendo assim, as considerações de políticas judiciárias conferidas aos crimes fiscais federais não podem ser transportadas automaticamente aos delitos fiscais de outras ordens tributárias – estaduais e municipais – haja vista que a abrangência dos elementos do princípio da tipicidade e insignificância se alteram. É o julgado:

DIREITO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NO CASO DE CRIMES RELACIONADOS A TRIBUTOS QUE NÃO SEJAM DA COMPETÊNCIA DA UNIÃO.

É inaplicável o patamar estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, no valor de R\$ 10 mil, para se afastar a tipicidade material, com base no princípio da insignificância, de delitos concernentes a tributos que não sejam da competência da União. De fato, o STJ, por ocasião do julgamento do REsp 1.112.748-TO, Terceira Seção, DJe 13/10/2009, submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, consolidou o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da insignificância aos crimes referentes a débitos tributários que não excedam R\$ 10 mil, tendo em vista o disposto no art. 20 da Lei 10.522/2002. Contudo, para a aplicação desse entendimento aos delitos tributários concernentes a tributos que não sejam da competência da União, seria necessária a existência de lei do ente federativo

competente, porque a arrecadação da Fazenda Nacional não se equipara à dos demais entes federativos. Ademais, um dos requisitos indispensáveis à aplicação do princípio da insignificância é a inexpressividade da lesão jurídica provocada, que pode se alterar de acordo com o sujeito passivo, situação que reforça a impossibilidade de se aplicar o referido entendimento de forma indiscriminada à sonegação dos tributos de competência dos diversos entes federativos. Precedente citado: HC 180.993-SP, Quinta Turma, DJe 19/12/2011.<sup>2</sup>

Em algumas oportunidades, o STF já se manifestou no sentido de que é inaplicável o princípio da insignificância quando a lesão produzida pelo agente atingir bem de grande relevância para a população. A assertiva apenas desloca o problema de exegese da *inexpressividade da lesão para bem de grande relevância para a população*. E isso mais uma vez reforça que as opções estão dadas ao judiciário pela lei, cabendo a ele a determinação no caso em concreto dos limites desses termos. Nessa linha, o próprio STF salientou a necessidade de se analisar o caso perante o contexto jurídico, examinados os elementos caracterizadores da insignificância, na medida em que o valor da coisa lesada/danificada seria somente um dos pressupostos para eskorreita aplicação do postulado. Asseverou-se que, em face da coisa pública atingida, não haveria como reconhecer a mínima ofensividade da conduta, tampouco o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento, destacando que as consequências do ato perpetrado transcenderiam a esfera patrimonial. Esse entendimento foi superado na maioria dos crimes fiscais, exceto ao crime de contrabando, negando-se aplicabilidade do princípio da insignificância a este justamente por ensejar lesão “bifronte”, que atinge não só a atividade arrecadatória do Estado, mas interesses públicos como a saúde e a atividade industrial. Na hipótese do contrabando de cigarros, por exemplo, o Supremo entendeu pela inaplicabilidade da insignificância tendo em vista não ser “o valor material que se considera na espécie, mas os valores éticos e jurídicos que o sistema normativo-penal resguarda”.<sup>3</sup>

## **5. Aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais.**

Para considerar a aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais, cabe apresentar um breve histórico legislativo do tema:

A Lei 10.522/02 – que dispôs sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e outras providências, com redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004 – trouxe em seu artigo 20 hipótese de arquivamento, sem baixa de distribuição, de autos das execuções fiscais de débitos cujo valor fosse consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).<sup>4</sup> Segundo o parágrafo 1º da referida Lei, tal arquivamento não significava

remissão ou anistia do débito pois os autos de execução seriam reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem esse limite quantitativo indicado. A extinção só se daria, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, quando versarem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), conforme parágrafo 2º, do art. 20 da Lei 10.522/02.<sup>4</sup>

Na época, se entendeu que, por decorrência da referida lei, até 10.000,00 não haveria ofensa a bem jurídico. Dito de outro modo, se a lei tributária destinada à Procuradoria da Fazenda Nacional dispunha ser ínfimo o débito fiscal abaixo de R\$ 10.000,00 a ponto de ensejar o trabalho da PGFN, muito mais descabida seria a atuação penal com base em débitos nesse montante. Assim, a jurisprudência se utilizou do art. 20 da Lei 10.522/02 para fins de determinar, criteriosamente e de modo uniforme, o limite quantitativo para a aplicação do princípio da insignificância aos tipos penais fiscais. Nessa linha, se a própria lei tributária dispunha que o débito abaixo de R\$ 10.000,00 não mereceria atenção da procuradoria, caberia aplicar com base nesse mesmo limite o princípio da insignificância, entendendo que o débito igual ou inferior ao valor trazido na lei seria conduta minimamente ofensiva, com ausência de periculosidade social da ação, reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores e lesão jurídica inexpressiva. Incluído pela Lei nº 12.649, de 2012, nessa linha e com base nesse mesmo limite quantitativo, o art. 20-A da Lei 10.522/02 autorizou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a não opor embargos nas execuções contra a Fazenda Nacional, quando o valor pleiteado pelo exequente for inferior àquele fixado em ato do Ministro da Fazenda.

Em 2003, o ministro de estado da previdência social, no uso da atribuição que lhe confere o art. 87, parágrafo único, inciso II, da Constituição Federal, expediu a Portaria MPS 1013/03, disciplinando no contexto previdenciário novo limite quantitativo de R\$ 5.000,00 (para débitos previdenciários em face do INSS):

Art. 5º O art. 4º da Portaria MPAS nº 4.943, de 4 de janeiro de 1999, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 4º A Dívida Ativa do INSS de valor até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), considerada por devedor, não será ajuizada, exceto quando, em face do mesmo devedor, existirem outras dívidas que somadas superem esse montante.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos créditos originários de crime, que serão ajuizados independentemente de seu valor.”

Na aplicação da Lei, o judiciário distinguia a aplicação do princípio da insignificância conforme o contexto tributário em que o crime fiscal se inseria e justificava o limite mais baixo, e logo maior reprimenda penal, para a previdência tendo em vista seu sistema de fluxo de caixa e dos direitos envolvidos (benefícios previdenciários). Nessa política judiciária, os Tribunais entendiam que a diferença de 10.000,00 para 5.000,00 trazida na lei levava em conta o sujeito passivo da norma incriminadora de modo que os crimes fiscais no setor previdenciário deveriam receber tratamento mais rigoroso na medida em que a lesão jurídica ultrapassava a figura do Erário, atingindo todos os beneficiários de INSS.

Em 2007, com a chegada da Lei 11.457/07 (Super-Receita), não haveria mais razão de diferenciar. Nesses termos, o poder judiciário aplicou o princípio da *lex mitior* ou da lei posterior mais benéfica, igualando o critério quantitativo de R\$ 10.000,00 tanto para débitos tributários em geral quanto para dívidas previdenciárias. Cumpre observar que a Lei 11.457/07 não fazia qualquer menção aos crimes fiscais ou, muito menos, a esses limites valorativos dos crimes fiscais. Os Tribunais, por adoção de uma política judiciária traçada com base legal e nas imposições do sistema como um todo, aplicou a lei posterior que mais beneficia o réu, entendendo que o limite de R\$ 10.000,00 deveria ser dado a qualquer débito fiscal, de qualquer natureza, para fins de definição quantitativa do princípio da insignificância aos crimes fiscais. É o que se depreende do julgado abaixo:

Descaminho (caso). Prejuízo (pequeno valor). Lei nº 11.033/04 (aplicação). Princípio da insignificância (adoção).

1. A melhor das compreensões penais recomenda não seja mesmo o ordenamento jurídico penal destinado a questões pequenas ? coisas quase sem préstimo ou valor.
2. Antes, falou-se, a propósito, do princípio da adequação social; hoje, fala-se, a propósito, do princípio da insignificância. Já foi escrito: "Onde bastem os meios do direito civil ou do direito público, o direito penal deve retirar-se."
3. É insignificante, em conformidade com a Lei nº 11.033/04, suposta lesão ao fisco que não ultrapassa o valor de 10 mil reais.
4. Habeas corpus deferido.<sup>5</sup>

Esse entendimento teve efeito retroativo na medida em que *a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu* (art 5º, XL, da CF/88). Isso posto, a eficácia retroativa máxima implicava não somente em extinção de processos penais em curso por atipicidade, mas também em desconstrução da coisa julgada penal, inocentando réus que já tinham inclusive sido condenados.

Como forma de se insurgir contra esse sentimento, o STJ reinterpreto a Lei 10.522/02, entendendo que o dispositivo a ser considerado no limite quantitativo da insignificância nos crimes fiscais não deveria ser aquele trazido pelo artigo 20, que dispunha sobre a *baixa da distribuição* com base no valor de R\$ 10.000,00, mas o do parágrafo 1º do artigo 18 que regulava o *cancelamento* quando a Dívida ativa fosse em valor igual ou inferior a 100,00.<sup>6</sup> Entendia, pois, que a insignificância tributária não dizia respeito às hipóteses de baixa de distribuição, mas, sim, de cancelamento do débito propriamente dito. A baixa de distribuição suspendia apenas a cobrança da dívida por parte da procuradoria mas ela ainda estava lá, existente e exigível do sujeito passivo e, por isso mesmo, não era um irrelevante tributário. Essa fase da política judiciária do STJ durou pouco e não teve acolhida no Supremo. Foi com o Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.112.748/TO que o Superior Tribunal de Justiça rendeu-se ao entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal aplicando a regra da insignificância com base no valor de R\$ 10.000,00.

Na sequência, dispondo sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Portaria do Ministro de Estado da Fazenda n.75/12, inovou em seu Artigo 1º, inciso II, trazendo novo limite quantitativo de R\$ 20.000,00:

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).

A partir de 2012, portanto, surgiu mais um critério a ser adotado na aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais. O problema nesse caso foi o fato de que o novo limite foi trazido por uma Portaria, instrumento normativo secundário, e, com base nisso, surgiram muitos debates com relação aos critérios da insignificância, à ratio essendi da norma penal-tributária e ao conceito de tributo, especialmente com relação à sua função social. No Código Tributário Nacional, por seu turno, inexistia norma que contrariasse a aplicação da aludida Portaria. Pelo contrário, em seu artigo 112, estabelecia a interpretação da norma mais favorável ao réu no tocante a definição de infrações ou cominação de penalidades:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Diante disso, o judiciário se deparou com um grande dilema: o limite da portaria MF n.75/12 (R\$ 20.000,00) prevaleceria sobre o limite da Lei 10.522/02 (R\$ 10.000,00)? Nesse ponto, STF e STJ deram diferentes aplicações à matéria, aquele aplicando o limite da portaria (mais garantista) e este o limite da Lei.

Para o STJ, a partir da edição da Lei n. 10.522/2002, incide o princípio da insignificância nos crimes fiscais quando o valor dos tributos iludidos não ultrapassar o montante de R\$ 10.000,00. A previsão desse limite pela Lei n. 10.522/2002 desautoriza o Ministro da Fazenda para, por meio de simples portaria, alterar o valor definido como teto para o arquivamento de execução fiscal sem baixa na distribuição. Segue julgado que retrata esse entendimento:

PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. VALOR DO TRIBUTO ILUDIDO. PARÂMETRO DE R\$ 10.000,00. ELEVAÇÃO DO TETO, POR MEIO DE PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, PARA R\$ 20.000,00. INSTRUMENTO NORMATIVO INDEVIDO. FRAGMENTARIEDADE E SUBSIDIARIEDADE DO DIREITO PENAL. INAPLICABILIDADE. LEI PENAL MAIS BENIGNA. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO PROVIDO. 1. Soa imponderável, contrária à razão e avessa ao senso comum tese jurídica que, apoiada em mera opção de política administrativo-fiscal, movida por interesses estatais conectados à conveniência, à economicidade e à eficiência administrativas, acaba por subordinar o exercício da jurisdição penal à iniciativa da autoridade fazendária. Sobrelevam, assim, as conveniências administrativo-fiscais do Procurador da Fazenda Nacional, que, ao promover o arquivamento, sem baixa na distribuição, dos autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00, impõe, mercê da elástica interpretação dada pela jurisprudência dos tribunais superiores, o que a Polícia deve investigar, o que o Ministério Público deve acusar e, o que é mais grave, o que – e como – o Judiciário deve julgar. 2. Semelhante esforço interpretativo, a par de materializar, entre os jurisdicionados, tratamento penal desigual e desproporcional, se considerada a jurisprudência usualmente aplicável aos autores de crimes contra o patrimônio, consubstancia, na prática, sistemática impunidade de autores de crimes graves, decorrentes de burla ao pagamento de tributos devidos em virtude de importação clandestina de mercadorias, amiúde associada a outras ilicitudes graves (como corrupção, ativa e passiva, e prevaricação) e que importam em considerável prejuízo ao erário e, indiretamente, à coletividade. 3. Sem embargo, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.112.748/TO, rendeu-se ao entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal no sentido de que incide o princípio da insignificância no crime de descaminho quando o valor dos tributos iludidos não ultrapassar o montante de R\$ 10.000,00, de



acordo com o disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002. Ressalva pessoal do relator. 4. A partir da Lei n. 10.522/2002, o Ministro da Fazenda não tem mais autorização para, por meio de simples portaria, alterar o valor definido como teto para o arquivamento de execução fiscal sem baixa na distribuição. E a Portaria MF n. 75/2012, que fixa, para aquele fim, o novo valor de R\$ 20.000,00 – o qual acentua ainda mais a absurdidade da incidência do princípio da insignificância penal, mormente se considerados os critérios usualmente invocados pela jurisprudência do STF para regular hipóteses de crimes contra o patrimônio – não retroage para alcançar delitos de descaminho praticados em data anterior à vigência da referida portaria, porquanto não é esta equiparada a lei penal, em sentido estrito, que pudesse, sob tal natureza, reclamar a retroatividade benéfica, conforme disposto no art. 2º, parágrafo único, do CPP. 5. Recurso especial provido, para, configurada a contrariedade do acórdão impugnado aos arts. 2º, parágrafo único, e 334, ambos do Código Penal, cassar o acórdão e a sentença absolutória prolatados na origem e, por conseguinte, determinar o prosseguimento da ação penal movida contra o recorrido.<sup>7</sup>

Em decisão proferida no final de 2014, o Ministro do STJ Rogério Schietti Cruz entendeu que se a Lei n. 10.522/2002 nada previu com relação à competência para que o Ministro da Fazenda, por meio de portaria, alterasse o valor fixado como parâmetro para arquivamento de execução fiscal, sem baixa na distribuição, deve-se presumir que o aludido representante do Executivo não possui legitimidade e competência para tanto, devendo limitar sua atuação a estabelecer o cronograma, determinando as prioridades e as condições a serem obedecidas quando forem remetidos os débitos passíveis de inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança judicial pela Procuradoria da Fazenda Nacional. A Lei n. 10.522/2002 transformou o tópico do valor fixado como parâmetro para arquivamento de execução fiscal em matéria legal de modo que só se altera esse limite por meio de lei, não sendo a referida portaria, portanto, meio normativo válido para esse fim. Leia-se:

**DIREITO PENAL. PARÂMETRO PARA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AO CRIME DE DESCAMINHO.**

O valor de R\$ 20 mil fixado pela Portaria MF 75/2012 – empregado como critério para o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos inscritos na Dívida Ativa da União – não pode ser utilizado como parâmetro para fins de aplicação do princípio da insignificância aos crimes de descaminho. Inicialmente, importante ressaltar que o entendimento, tanto do STF quanto do STJ (REsp 1.112.748-TO, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, DJe 13/10/2009), tem sido o de que incide o princípio da insignificância no crime de descaminho quando o valor dos tributos iludidos não ultrapassar o montante de R\$ 10 mil, valor este fixado pela Lei 10.522/2002 para servir como piso para arquivamento, sem baixa nos autos, de execuções fiscais. Mais recentemente, o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF 75/2012, a qual elevou o valor de arquivamento para R\$ 20 mil. Desde então, o STF tem, em alguns de seus julgados, empregado o referido patamar para reconhecer a aplicação do princípio da insignificância ao descaminho, quando o valor dos tributos iludidos não ultrapassar o montante de R\$ 20 mil. Não obstante esse entendimento, importante

analisar a validade formal da elevação do parâmetro pela Portaria MF 75/2012. Nesse passo, ressalte-se que, atualmente, com o advento da Lei 10.522/2002, o Ministro da Fazenda possui autonomia tão somente para estabelecer o cronograma, determinando as prioridades e as condições a serem obedecidas quando forem remetidos os débitos passíveis de inscrição em Dívida Ativa da União e cobrança judicial pela Procuradoria da Fazenda Nacional. A lei não previu a competência para que o Ministro da Fazenda, por meio de portaria, altere o valor fixado como parâmetro para arquivamento de execução fiscal, sem baixa na distribuição. Com isso, a alteração do valor para arquivamento de execução fiscal só pode ser realizada por meio de lei, não sendo a referida portaria, portanto, meio normativo válido para esse fim. Ademais, da leitura da aludida portaria, extrai-se que o valor foi estabelecido para orientar a ação em sede executivo-fiscal, com base apenas no custo benefício da operação; claramente, portanto, como uma opção de política econômico-fiscal. Em vista disso, importante ponderar: pode-se aceitar que o Poder Judiciário se veja limitado por parâmetro definido por autoridade do Poder Executivo, estabelecido unicamente por critérios de eficiência, economicidade, praticidade e as peculiaridades regionais e/ou do débito? Afigura-se inusitada a compreensão de que o Ministro da Fazenda, por meio de portaria, ao alterar o patamar de arquivamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Pública, determine o rumo da jurisdição criminal de outro Poder da República. Por fim, não há como aplicar os princípios da fragmentariedade e da subsidiariedade do Direito Penal ao caso analisado. O caráter fragmentário orienta que o Direito Penal só pode intervir quando se trate de tutelar bens fundamentais e contra ofensas intoleráveis; já o caráter subsidiário significa que a norma penal exerce uma função meramente suplementar da proteção jurídica em geral, só valendo a imposição de suas sanções quando os demais ramos do Direito não mais se mostrem eficazes na defesa dos bens jurídicos. Os referidos princípios penais ganhariam relevo se o atuar do Direito Administrativo eliminasse a lesão ao erário, e não na situação ora analisada, em que, por opção decorrente da confessada ineficiência da Procuradoria da Fazenda Nacional, queda-se inerte a Administração Pública quanto ao seu dever de cobrar judicialmente os tributos iludidos.<sup>8</sup>

A indagação do magistrado vem a calhar no tema desse artigo: pode-se aceitar que o Poder Judiciário se veja limitado por parâmetro definido por autoridade do Poder Executivo, estabelecido unicamente por critérios de eficiência, economicidade, praticidade e as peculiaridades regionais e/ou do débito? O referido questionamento toca ponto crucial da questão da política judiciária. E é preciso ponderar que a adoção de parâmetro quantitativo para definir a abrangência do princípio da insignificância não significa propriamente um limite para os Tribunais mas, sim, um modo de atingir a aplicação uniforme do princípio da insignificância dos crimes fiscais, conferindo segurança jurídica ali onde a lei não trouxe. Evidentemente que será preciso exigir da cúpula do judiciário uma definição se o parâmetro será o da Portaria (R\$ 20.000,00) ou da Lei (R\$ 10.000,00) e ao se fazer essa consideração, necessariamente o Supremo estará optando por um sistema penal, quanto aos crimes fiscais,

menos intervencionista (critério da Portaria) ou mais firme e repreensivo (critério da Lei). E o fez nos termos da Portaria, conforme julgado abaixo:

Ementa: PENAL. HABEAS CORPUS. DECISÃO MONOCRÁTICA QUE DEU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. IMPETRAÇÃO NÃO CONHECIDA. FLAGRANTE ILEGALIDADE. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. RETROATIVIDADE DA NORMA MAIS BENÉFICA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA DE OFÍCIO. I – No caso sob exame, verifica-se que a decisão impugnada foi proferida monocraticamente. Desse modo, o pleito não pode ser conhecido, sob pena de indevida supressão de instância e de extravasamento dos limites de competência do STF descritos no art. 102 da Constituição Federal, o qual pressupõe seja a coação praticada por Tribunal Superior. II – A situação, neste caso, é absolutamente excepcional, apta a superar tal óbice, com conseqüente concessão da ordem de ofício, diante de um evidente constrangimento ilegal sofrido pelo paciente. III – 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 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda, que, por se tratarem de normas mais benéficas ao réu, devem ser imediatamente aplicadas, consoante o disposto no art. 5º, XL, da Carta Magna. IV – Habeas corpus não conhecido. V – Ordem concedida para restabelecer a sentença de primeiro grau, que reconheceu a incidência do princípio da insignificância e absolveu sumariamente os ora pacientes, com fundamento no art. 397, III, do Código de Processo Penal.<sup>9</sup>

O referido entendimento do STF não significa que a aplicação dos termos da Portaria 75/2012 se estende acriteriosamente para todo e qualquer contexto de crime fiscal. Viu-se já que pode ser afastada no tocante à sonegação dos tributos de competência de outros entes federativos que não a União, conforme precedente citado HC 180.993-SP e **HC 165.003-SP, ambos do STJ. Se a** lesão jurídica provocada, ainda que abaixo de R\$ 20.000,00, não é inexpressividade para aquele Sujeito político, descabe aplicar o princípio da insignificância nesse contexto.

Na mesma linha está a exegese conferida pelo próprio Supremo com relação aos crimes de contrabando, entendendo nesse ponto que, por lesar outros bens jurídicos que não só o Erário, descabe aplicar os limites quantitativos supra referidos no crime de contrabando. É o entendimento:

“Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME DE CONTRABANDO. ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. MATÉRIA DE FUNDO COM REPERCUSSÃO GERAL

REJEITADA PELO PLENÁRIO DO STF NO AI Nº 747.522. CONTROVÉRSIA DE ÍNDOLE INFRACONSTITUCIONAL. PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. OFENSA REFLEXA. 1. O princípio da insignificância, quando sub judice a controvérsia sobre as condições para sua aplicabilidade, não revela repercussão geral apta a tornar o apelo extremo admissível, consoante decidido pelo Plenário Virtual do STF, na análise do AI 747.522, da Relatoria do Min. Cezar Peluso, DJe 25/9/2009. 2. Os princípios da ampla defesa, do contraditório, do devido processo legal e dos limites da coisa julgada, quando debatidos sob a ótica infraconstitucional, revelam uma violação reflexa e oblíqua da Constituição Federal decorrente da necessidade de análise de malferimento de dispositivo infraconstitucional, o que torna inadmissível o recurso extraordinário. Precedentes: ARE 675.340-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 17/5/2012, e ARE 741.324-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 4/9/2013. 3. In casu, o acórdão extraordinariamente recorrido assentou: “PENAL. PROCESSO PENAL.CONTRABANDO. CIGARROS. INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. MATERIALIDADE E AUTORIA. PROVA. CONDENAÇÃO. EFEITOS DA CONDENAÇÃO. INABILITAÇÃO PARA DIRIGIR VEÍCULOS. Consoante entendimento 'do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, não se aplica o princípio da insignificância ao contrabando de cigarros. Comprovados a materialidade, a autoria e o dolo no cometimento do delito de contrabando de cigarros, impõe-se a condenação dos réus às penas previstas no artigo 334, caput, do Código Penal. Cabível a imposição do efeito da condenação referente à inabilitação para dirigir veículo, pelo tempo de condenação, ao réu flagrado no crime de contrabando mediante o uso de veículo, e cuja prova demonstra a habitualidade na prática da conduta ilícita”. 4. Agravo regimental DESPROVIDO.<sup>10</sup>

Esse entendimento tem sido seguido também pelo Superior Tribunal de Justiça:

DIREITO PENAL. CONTRABANDO DE ARMA DE PRESSÃO E IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA.

Configura contrabando – e não descaminho – importar, à margem da disciplina legal, arma de pressão por ação de gás comprimido ou por ação de mola, ainda que se trate de artefato de calibre inferior a 6 mm, não sendo aplicável, portanto, o princípio da insignificância, mesmo que o valor do tributo incidente sobre a mercadoria seja inferior a R\$ 10 mil. Na situação em análise, não se aplica o entendimento – firmado para os casos de descaminho – de que incide o princípio da insignificância quando o valor do tributo elidido for inferior a R\$ 10 mil (REsp 1.112.748-TO, Terceira Seção, DJe 13/10/2009). Com efeito, nos casos de contrabando (importação ou exportação de mercadoria proibida), em que, para além da sonegação de tributos, há lesão à moral, higiene, segurança e saúde pública, não há como excluir a tipicidade material da conduta à vista do valor da evasão fiscal. No caso, embora não haja proibição absoluta de entrada no território nacional de arma de pressão, há inequívoca proibição relativa, haja vista se tratar de produto que se submete a rigorosa normatização federal de controle de comercialização e importação. De fato, conquanto armas de pressão por ação de gás comprimido ou por ação de mola de calibre inferior a 6 mm sejam de uso permitido (art. 17 do

Regulamento para a Fiscalização de Produtos Controlados – R-105, aprovado pelo Decreto 3.665/2000), a sua venda e a sua importação são controladas. No caso de importação, a aquisição da arma de pressão está sujeita a autorização prévia da Diretoria de Fiscalização de Produtos Controlados do Exército Brasileiro (art. 11, § 2º, da Portaria 6/2007 do Ministério da Defesa) e é restrita aos colecionadores, atiradores e caçadores registrados no Exército (art. 11, § 3º, da citada portaria), submetendo-se, ainda, às normas de importação e de desembaraço alfandegário previstas no Regulamento para a Fiscalização de Produtos Controlados (R-105), aprovado pelo Decreto 3.665/2000. Nessa linha, por não estar a questão limitada ao campo da tributação, destaca-se que a jurisprudência do STJ nega aplicação do princípio da insignificância em sede de importação de produtos que, embora permitidos, submetem-se a proibição relativa – como, por exemplo, certos produtos agrícolas, cigarros, gasolina etc. (AgRg no AREsp 520.289-PR, Quinta Turma, DJe 2/9/2014; e AgRg no AREsp 327.927-PR, Quinta Turma, DJe 14/8/2014).<sup>11</sup>

Finalmente, esse critério da Portaria também tem sido afastado no contexto da aplicação do princípio da insignificância à reiteração criminosa. O STF entendeu pela inaplicabilidade do aludido princípio ante a reprovabilidade e ofensividade da conduta do agente, entendendo que o reconhecimento da insignificância não poderia levar em conta apenas a expressão econômica da lesão mas, especialmente, a acentuada periculosidade do sujeito que faria do crime o seu meio de vida, apostando na impunidade. Nesse contexto, se se aplicasse o princípio, a política judiciária estaria estimulando esses modos de vida, contrariando o próprio sistema. Por isso mesmo, mais que a simples aplicação da Portaria ao caso concreto, a reiteração enseja um dever do magistrado em avaliar a censurabilidade concreta da conduta e não apenas na importância econômica dos bens subtraídos.

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. CONSTITUCIONAL. INFRAÇÃO DO ART. 344, § 1º, ALÍNEA D, DO CÓDIGO PENAL. PRETENSÃO DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA: INVIABILIDADE. PRÁTICA REITERADA DE DESCAMINHO. PRECEDENTES. 1. A tipicidade penal não pode ser percebida como o exercício de mera adequação do fato concreto à norma abstrata. Além da correspondência formal, a configuração da tipicidade demandaria uma análise materialmente valorativa das circunstâncias do caso concreto, para se verificar a ocorrência de alguma lesão grave, contundente e penalmente relevante do bem jurídico tutelado. 2. O princípio da insignificância reduz o âmbito de proibição aparente da tipicidade legal e, por consequência, torna atípico o fato na seara penal, apesar de haver lesão a bem juridicamente tutelado pela norma penal. 3. Existência de outros processos administrativos fiscais instaurados contra o Paciente em razão de práticas de descaminho. Elevado grau de reprovabilidade da conduta imputada evidenciado pela reiteração delitiva, o que afasta a aplicação do princípio da insignificância no caso. 4. O criminoso contumaz, mesmo que pratique crimes de pequena monta, não pode ser tratado pelo sistema penal como se tivesse praticado condutas irrelevantes, pois crimes considerados ínfimos, quando analisados isoladamente, mas relevantes quando em conjunto, seriam transformados pelo infrator em verdadeiro meio de vida. 5. O princípio da insignificância não pode ser acolhido para

resguardar e legitimar constantes condutas desvirtuadas, mas para impedir que desvios de conduta ínfimos, isolados, sejam sancionados pelo direito penal, fazendo-se justiça no caso concreto. Comportamentos contrários à lei penal, mesmo que insignificantes, quando constantes, devido à sua reprovabilidade, perdem a característica da bagatela e devem se submeter ao direito penal. 6. Ordem denegada.<sup>12</sup>

Esta compreensão, contudo, não tem sido aplicada de modo absoluto, como se depreende de julgado do Min. Sebastião Reis Júnior no contexto do furto:

Nem a reincidência nem a reiteração criminosa, tampouco a habitualidade delitiva, são suficientes, por si sós e isoladamente, para afastar a aplicação do denominado princípio da insignificância<sup>13</sup>.

Ora, haveria ainda muito espaço para se debater aplicação analógica desse entendimento aos crimes fiscais. Contudo, isso será analisado em uma próxima oportunidade.

## **Conclusão**

O campo de aplicação de uma norma não se limita à simples adequação formal do caso em concreto aos elementos do tipo. Com a inauguração da Ordem Constitucional de 1988, contribuindo com seu caráter humanitário e socializante, seus reflexos no setor penal tem sido imensos e o tema do presente artigo busca traduzir isso em termos de aplicação do direito e de política judiciária no campo dos crimes fiscais. A descrição típica não traduz a completude que a matéria enseja e o Judiciário requer hoje mais que adequação formal do caso em concreto aos elementos do crime fiscal mas, sim, a presença concreta da tipicidade material, como forma de legitimar a própria incidência da norma incriminadora.

O juízo de valoração (desvalorização ou desaprovação) da conduta e do resultado é a exigência emanada da tipicidade material (ou normativa). Não há desaprovação da conduta quando o risco proibido criado é insignificante. E conduta ou resultado absolutamente insignificante – tolerável ou ínfimo – serão típicos e proibidos, mas não será juridicamente desaprovados (desvalorados). Assim, em casos como este, a aplicação da sanção penal configura indevida desproporcionalidade, pois a conduta ou o resultado jurídico – a lesão produzida ao bem jurídico tutelado – deverão ser considerados como absolutamente irrelevantes.

Se a lei não trouxe critérios firmes, enumerados taxativamente, para aplicação uniforme do princípio da insignificância aos crimes fiscais, coube ao Judiciário atribuir critérios, a partir de uma interpretação da ordem jurídica, em um verdadeiro retrato de uma política judiciária bem construída.

Estando na implicitude do Texto Maior, o princípio da insignificância é causa excludente de tipicidade material que, ao atingir esse elemento do crime, exclui o próprio delito. A jurisprudência requer a presença concreta de quatro requisitos para sua aplicação, quais sejam: conduta minimamente ofensiva, ausência de periculosidade social da ação, reduzido grau de reprovabilidade do comportamento dos autores e lesão jurídica inexpressiva.

No contexto dos crimes fiscais, a adoção de parâmetro quantitativo para definir a abrangência do princípio da insignificância não significa propriamente um limite para os Tribunais mas, sim, um modo de atingir a aplicação uniforme do princípio da insignificância para esses crimes, conferindo segurança jurídica ali onde a lei não trouxe. Evidentemente que será preciso exigir da cúpula do judiciário uma definição se o parâmetro será o da Portaria MF n.75/12 (R\$ 20.000,00) ou da Lei n. 10.522/2002 (R\$ 10.000,00) e, ao optar pela Portaria, necessariamente o Supremo pontuou a política judiciária penal nesses delitos como algo que deverá ser menos intervencionista, na linha do caráter residual, fragmentário e subsidiário do direito penal. Tal entendimento, contudo, não significa aplicação irrestrita desse limite quantitativo em todos os crimes fiscais. O mesmo Tribunal já afastou sua aplicabilidade não somente nos crimes de contrabando, haja vista atingirem outros bens jurídicos, assim como nos casos de reiteração da conduta, inviabilizando que a política judiciária quanto a insignificância estimule o uso do crime como meio de vida.

### **Notas de referência**

1. XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. 2001. São Paulo: Dialética, p. 19.
2. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Habeas Corpus 165.003-SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 20/3/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=165003&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>. Acesso em: 24/03/2015
3. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Habeas Corpus 118.359, Segunda Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJ 11/11/13. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28118359%2ENUME%2E+OU+118359%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p849z9h>. Acessado em: 24/03/2015.

Vide também: “Ementa: PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CONTRABANDO DE CIGARROS (ART. 334, § 1º, “D”, DO CP). DESCLASSIFICAÇÃO PARA O CRIME DE DESCAMINHO. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. NÃO INCIDÊNCIA. ORDEM DENEGADA. 1. O cigarro posto mercadoria importada com elisão de impostos, incorre em lesão não só ao erário e à atividade arrecadatória do Estado, mas a outros interesses públicos como a saúde e a atividade industrial internas, configurando-se contrabando, e não descaminho. Precedente: HC 100.367, Primeira Turma, DJ de 08.09.11. 2. O crime de contrabando incide na proibição relativa sobre a importação da mercadoria, presentes as conhecidas restrições dos órgãos de saúde nacionais incidentes sobre o cigarro. 3. In casu, a) o paciente foi condenado a 1 (um) ano de reclusão, em regime inicial aberto, pela prática do crime previsto no artigo 334, § 1º, alínea d, do Código Penal (contrabando), por ter adquirido, para fins de revenda, mercadorias de procedência estrangeira – 10 (dez) maços, com 20 (vinte) cigarros cada – desacompanhadas da documentação fiscal comprobatória do recolhimento dos respectivos tributos; b) o valor total do tributo, em tese, não recolhido aos cofres públicos é de R\$ 3.850,00 (três mil oitocentos e cinquenta reais); c) a pena privativa de liberdade foi substituída por outra restritiva de direitos. 4. O princípio da insignificância não incide na hipótese de contrabando de cigarros, tendo em vista que “não é o valor material que se considera na espécie, mas os valores ético-jurídicos que o sistema normativo-penal resguarda” (HC 118.359, Segunda Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJ de 11.11.13). No mesmo sentido: HC 119.171, Primeira Turma, Relatora a Ministra Rosa Weber, DJ de 04.11.13; HC 117.915, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 12.11.13; HC 110.841, Segunda Turma, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJ de 14.12.12. 5. Ordem denegada.” (STF, HC 118858, Primeira Turma, Min Rel Luiz Fux, DJ 03/12/2013)

4. BRASIL, Lei 10.522/02, Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

4. Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004

5. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 6ª Turma, Recurso Especial 966077, Min Rel. Nilson Naves, DJe 15/12/2008. Disponível em:



<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=966077&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2> . Acessado em: 24/03/2015.

6. BRASIL, Lei 10.522/02, Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente

(...)

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

7. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.393.317, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, DJ 02/12/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1393317&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>. Acessado em: 24/03/2015.

8. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, REsp 1.393.317-PR, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 12/11/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=1393317&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>. Acessado em: 24/03/2015.

9. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Habeas Corpus 123032 / PR, Segunda Turma, Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJ 05/08/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28123032%2EENUME%2E+OU+123032%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mhrwrjq>. Acessado em: 24/03/2015

10. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 821108 AgR / PR, Primeira Turma, Min. LUIZ FUX, DJ 05/08/2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28821108%2EENUME%2E+OU+821108%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p7sqxh3>. Acessado em: 24/03/2015.

11. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.427.796-RS, Rel. Min. Maria Thereza De Assis Moura, julgado em 14/10/2014. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&processo=1427796&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=1427796&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO). Acessado em: 24/03/2015.

12. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Habeas Corpus 112597 / PR, Segunda Turma, Min. CÁRMEN LÚCIA, DJ 18/09/2012. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28112597%2ENU%2E+OU+112597%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ng5wpyk>. Acessado em: 24/03/2015.

13. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Habeas Corpus 299.185-SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgado em 9/9/2014. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=RESUMO&processo=299185&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=299185&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO). Acessado em: 24/03/2015.