Gustavo Junqueira

JURISPRUDÊNCIA PENAL TRIBUTÁRIA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

CRIMINAL TAX CASE LAW WITHIN THE BRAZILIAN SUPREME COURT

Reis Friede

RESUMO

Objetiva analisar, particularmente, alguns temas concretos submetidos à ótica do Supremo Tribunal Federal, tais como a aplicabilidade dos princípios da consunção e da insignificância em sede de delitos tributários, possibilitando a identificação de um panorama jurídico sobre a matéria.

PALAVRAS-CHAVE

Direito Penal Tributário; princípio da consunção; princípio da insignificância; Lei n. 8.137/90; jurisprudência.

ABSTRACT

The author aims at specifically assessing some concrete issues that have been brought before the Brazilian Supreme Court, such as the applicability of the principles of absorption and immateriality to tax crimes, thus enabling the identification of a legal overview on the matter.

KEYWORDS

Criminal tax law; principle of absorption; principle of immateriality; Law 8,137/90; case law.

1 INTRODUÇÃO

Os crimes tributários encontram-se previstos em diversos diplomas legais, sendo o principal deles a Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, mais especificamente no Capítulo I (Dos Crimes Contra a Ordem Tributária – arts. 1º ao 3º)[1]. Além da citada lei, há delitos da mesma natureza tipificados no art. 168 –A (apropriação indébita previdenciária)[2], no art. 334, *caput* (descaminho)[3] e no art. 337-A (sonegação de contribuição previdenciária)[4], todos do Código Penal (Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940).

Uma vez que os delitos acima apontados são da mesma natureza, embora insculpidos em leis distintas, o Supremo Tribunal Federal – STF, sob o amparo de tal argumento, vem proferindo uma série de decisões cujo conjunto, uma vez sintetizado, permite inferir a existência de um referencial norteador relativo ao Direito Penal Tributário.

Insta salientar, desde já, que as presentes linhas não objetivam esmiuçar cada um dos aludidos tipos penais, mas, sim, apresentar um panorama jurisprudencial do STF quanto à matéria, catalogando-o tematicamente. Para tanto, analisar-se-ão alguns casos concretos submetidos ao crivo da Suprema Corte, ponderando, pois, as considerações adotadas. Com tal compilação, espera-se contribuir para a consolidação do Direito Penal Tributário.

2 CRIME TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO (OU DA ABSORÇÃO)

O princípio da consunção (ou da absorção), segundo pacífica doutrina penal (JESUS, 2012, p. 155), encontra perfeita aplicabilidade diante do chamado "conflito aparente de normas". Sinteticamente, a ideia nele consubstanciada preconiza que sempre que uma conduta for considerada meio ou normal fase de preparação ou execução de outro crime, o crime-meio será absorvido pelo crime-fim. Vale dizer, por meio do dito princípio o tipo penal mais abrangente absorve o menos. Há, portanto, uma relação de meio-fim. Com base nesse entendimento, o STF tem decidido, reiteradamente, que a falsidade (material ou ideológica, arts. 297, 298 e 299 do CP), enquanto meio empregado para a prática do crime de sonegação fiscal (art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90), deve ser absorvida por este, não havendo que se falar em concurso de crimes (material ou formal, arts. 69 e 70 do CP).

À guisa de exemplo de incidência concreta do princípio da consunção em sede de delito tributário, cumpre trazer à colação o que restou decidido no HC n. 84.453/PB, 1ª Turma do STF, Rel. Min. Marco Aurélio, sendo Rel. para o Acórdão o Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 17/8/2004: *Crimes contra a ordem tributária, quadrilha e falsidade ideológica.* [...] *3. O crime contra a ordem tributária absorve os de falsidade ideológica necessários à tipificação daqueles; não, porém, o falsum cometido na organização da quadrilha.* (STF, 2004).

Da mesma forma, no HC n. 91.542/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 18/9/2007, o STF afastou o emprego do princípio da consunção diante do caso sob exame, mormente por entender que o potencial ofensivo da alteração fraudulenta de um contrato social não havia se esgotado com a perpetração do delito tributário.

3 CRIME TRIBUTÁRIO E PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA (OU DA BAGATELA)

O princípio da insignificância assevera que o Direito Penal não deve ser chamado a interferir quando a lesão produzida no bem jurídico for de pequeníssima monta. O raciocínio é o seguinte: o Direito Penal, dentre outras, cumpre a função de proteger bens jurídico-penais, conforme asseveram as teorias jurídica e criminológica modernas (SANTOS, 2006, p. 15). Sendo assim, devem-se preocupar apenas com aquelas condutas capazes de causar uma lesão digna de relevância penal.

O princípio da insignificância assevera que o Direito Penal não deve ser chamado a interferir quando a lesão produzida no bem jurídico for de pequeníssima monta.

Em necessária adição, cabe ressaltar que a incidência do princípio em foco (e respectiva consequência intrínseca) demanda que o falso perpetrado (crime-meio) seja endereçado exclusivamente ao delito tributário tido como crime-fim, conforme, inclusive, decidiu a 2ª Turma do STF quando do julgamento, em 20/5/2008, do HC n. 91.469/ES, Rel. Min. Joaquim Barbosa: [...] *1. A suposta falsidade ideológica não foi perpetrada em documento exclusivamente destinado à prática, em tese, do crime de sonegação tributária, em relação ao qual a ação penal foi trancada. 2. A falsidade nos documentos de registro de automóvel apresenta potencial lesivo autônomo, independentemente da prática do crime contra a ordem tributária. Inaplicabilidade do princípio da consunção. Precedentes.* [...] (STF, 2008).

Segundo tal princípio, o Direito Penal só vai até onde seja absolutamente necessário para proteger bens jurídicos dotados de relevância (TOLEDO, 2001, p. 133). Por conseguinte, conclui-se que o Direito Penal não deve intervir quando o comportamento do agente, embora formalmente previsto como fato delituoso (tipicidade formal), não chega a provocar uma lesão minimamente relevante, carecendo, pois, de tipicidade material, exatamente como entendeu a 2ª Turma do STF no HC n. 122.936/RJ, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 5/8/2014: [...] *1. Tipicidade penal: interpretação e adequação do fato concreto à norma abstrata e elementos concretos do caso. Além da correspondência formal, a tipicidade demanda análise materialmente valorativa das circunstâncias do caso*

concreto, para se verificar a ocorrência de lesão penalmente relevante do bem jurídico tutelado. 2. Furto de onze barras de chocolate. Bem de valor ínfimo e restituído [...] (STF, 2014).

A profunda relação do princípio da insignificância com os postulados da fragmentariedade (o Direito Penal protege apenas um fragmento do extenso rol de bens jurídicos) e da intervenção mínima (o Direito Penal só deve atuar quando outros ramos não conseguirem prevenir a conduta ilícita) restou reconhecida pela 2ª Turma do STF, por ocasião do julgamento do Agravo Regimental no Recurso em HC n. 122.464/BA, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 10/6/2014: [...] *O princípio da insignificância – que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal – tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada esta na perspectiva de seu caráter material.* [...] *Tal postulado – que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores,* [...] *apoiou-se, em seu processo de formulação teórica, no reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados, a intervenção mínima do Poder Público* (STF, 2014).

Por se tratar de princípio implícito, o STF, objetivando nortear o seu manejo, tem exigido os seguintes requisitos cumulativos: *a)* mínima ofensividade da conduta do agente, *b)* nenhuma periculosidade social da ação, *c)* grau reduzido de reprovabilidade do comportamento, e *d)* inexpressividade da lesão jurídica provocada, devendo tal aplicação ser precedida de criteriosa análise do caso concreto, evitando-se, assim, que sua adoção indiscriminada constitua verdadeiro incentivo à prática delituosa, exatamente como definiu a 1ª Turma do STF no HC n. 122.547/MG, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 19/8/2014.

[...] *o Direito Penal não deve intervir quando o comportamento do agente, embora formalmente previsto como fato delituoso (tipicidade formal), não chega a provocar uma lesão minimamente relevante* [...]

Com efeito, consoante entendeu a 1ª Turma do STF no Agravo Regimental em HC n. 122.030/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 25/06/2014, a *informação incontroversa de que o paciente é um infrator contumaz e com personalidade voltada à prática delitiva obsta a aplicação do princípio da insignificância* [...], *ainda que, formalmente, não se possa reconhecer, na espécie, a existência da reincidência*.

Já no HC n. 120.083/SC, a 2ª Turma do STF, Rel. Min. Teori Zavascki, julgamento em 3/6/2014, assentou que a aferição de tal princípio, como requisito negativo de tipicidade, demanda um juízo conglobante, isto é, não deve se limitar à análise do resultado material da conduta, razão pela qual é imperioso investigar o desvalor da ação criminosa em seu sentido amplo.

Da mesma forma, por faltar um dos requisitos cumulativos exigidos, o STF negou a incidência do postulado bagatelar a um caso envolvendo crime de descaminho, justamente por ter sido comprovada, por certidão de antecedentes criminais, a existência de reiteração delitiva por parte do agente (STF, 1ª Turma, HC n. 109.705/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, julgamento em 22/4/2014).

Registre-se, por oportuno, que a incidência do princípio da bagatela não encontra guarida apenas nas hipóteses de lesões patrimoniais insignificantes. O STF entendeu pertinente invocar tal princípio nos seguintes casos, dentre outros: *a)* atos infracionais (STF, 1ª Turma, HC n. 98.381/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 20/10/2009); *b)* crimes ambientais (STF, Tribunal Pleno, Ação Penal n. 439/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 12/6/2008); *c)* crimes contra a administração pública (STF, 2ª Turma, HC n. 104.286/SP, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 3/5/2011).

No que se refere a fatos que, em tese, configurariam crime de sonegação fiscal, e tendo em vista o contido no art. 20, *caput*, da Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002[5], a jurisprudência anterior admitia, como teto para o manejo do princípio da insignificância, a quantia de R$10.000,00 (dez mil reais).

Outrossim, para o delito previsto no art. 334 do CP, a jurisprudência predominante do STF considerava o mesmo patamar monetário, conforme decidido pela 2ª Turma do Supremo no HC n. 112.772/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 11/9/2012: [...] *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, com a redação dada pela Lei 11.033/2004. II – Ordem concedida para, reconhecendo-se a atipicidade da conduta, determinar o trancamento da ação penal* (STF, 2012).

Todavia, consoante o disposto no art. 1º, II, e no art. 2º da Portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012 (com a alteração promovida pela Portaria MF n. 130, de 19 de abril de 2012), o Ministro da Fazenda determinou 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), devendo o Procurador da Fazenda Nacional requerer o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos cujo valor consolidado seja igual ou inferior ao mencionado, desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito. Tendo em vista o novo parâmetro estabelecido pela Fazenda, o STF passou a considerá-lo para efeito de incidência do princípio da insignificância. Confira-se, a propósito, o HC n. 123.479/RS, STF, 1ª Turma, Rel. Min. Rosa Weber, julgamento em 9/9/2014: [...] *1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, na avaliação da insignificância, o patamar previsto no art. 20 da Lei 10.522/2002, com a atualização das Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. Descaminho envolvendo elisão de tributos federais em montante pouco superior a R$ 12.852,50 (doze mil, oitocentos e cinquenta e dois reais e cinquenta centavos), enseja o reconhecimento da atipicidade material do delito dada a aplicação do princípio da insignificância* [...] (STF, 2014).

Cabe registrar, em homenagem ao debate, que o Min. Marco Aurélio, quando de seu voto no julgado anterior, e discordando da orientação majoritária, assentou que a aludida *Portaria do Ministério da Fazenda não implica alteração do tipo*

penal, asseverando, ainda, que a Portaria MF n. 75/2012 *revela simples orientação aos procuradores da Fazenda quanto a tocar ou não tocar o executivo fiscal, diante do valor envolvido*.

Diante do panorama introduzido pelas aludidas portarias, o STF vem entendendo, inclusive, pela possibilidade de se aplicar retroativamente o novo patamar, notadamente por se tratar de norma penal mais benéfica (art. 5º, XL, da Constituição Federal), conforme afirmado no HC n. 121.408/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 13/5/2014: *[...] I – Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, 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*. [...] (STF, 2014).

Cabe ressaltar, no entanto, que a questão pertinente à utilização do novo norte fixado pelas citadas portarias ainda não se pacificou no âmbito do Superior do Tribunal de Justiça, como se pode constatar por meio da ementa relativa ao Agravo Regimental no Recurso Especial 1.406.356-PR, STJ, 5ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, julgamento de 6/2/2014: [...] *3. A Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial n. 1.409.973/SP, firmou entendimento no sentido de não ser possível a aplicação do parâmetro de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) trazido na Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda para reconhecer a insignificância nos delitos de descaminho, haja vista, num primeiro momento, a impossibilidade de se alterar lei em sentido estrito por meio de portaria. Consignou-se, ademais, a inviabilidade de se criar critério absoluto de incidência do princípio da insignificância, bem como a instabilidade de se vincular a incidência do direito penal aos critérios de conveniência e oportunidade que prevalecem no âmbito administrativo, concluindo-se, por fim, pela impossibilidade de eventual aplicação retroativa do referido patamar.* (STJ, 2014).

Cumpre salientar, ainda, que, segundo a atual posição da 6ª Turma do STJ, o patamar instituído pelo art. 20 da Lei n. 10.522/2002 (R$10.000,00) se refere apenas às hipóteses concernentes a tributos que estejam no rol da competência tributária da União Federal. Por conseguinte, o STJ argumenta que a aplicação de tal entendimento aos crimes pertinentes a tributos estranhos à competência do ente federal demanda a existência de lei do ente federativo competente para a tributação (STJ, 6ª Turma, HC n. 165.003-SP, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, julgamento em 20/3/2014).

A partir da leitura dos julgados acostados, é possível verificar que, em face da natureza tributária do crime de descaminho, a incidência do princípio da insignificância nas hipóteses em que não houver lesão digna de relevo ao bem jurídico tutelado (no caso, a ordem tributária) é pacificamente admitida, desde que, como visto, estejam presentes os requisitos cumulativos estabelecidos pelo STF. Cabe mencionar, no entanto, que tal orientação não se aplica ao delito de contrabando (art. 334-A do CP[6], nos termos da Lei n. 13.008, de 26 de junho de 2014), justamente pelo fato de este não possuir natureza tributária. A respeito, confira-se o seguinte julgado (HC n. 120.550/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Roberto Barroso, julgamento em 17/12/2013): [...] *1. A importação clandestina de cigarros estrangeiros caracteriza crime de contrabando e não de descaminho. Precedentes. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não admite a aplicação do princípio da insignificância ao delito de contrabando. 3. Habeas corpus denegado* (STF, 2013).

[...] *em face da natureza tributária do crime de descaminho, a incidência do princípio da insignificância nas hipóteses em que não houver lesão digna de relevo ao bem jurídico tutelado (no caso, a ordem tributária) é pacificamente admitida* [...]

4 CRIME TRIBUTÁRIO E NECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O STF entende, de modo pacífico, que os crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/1990 dependem, para efeito de ajuizamento da ação penal pelo *parquet*, da constituição definitiva do crédito tributário. O argumento central esposado é que, enquanto não constituído o crédito tributário, não se pode afirmar que este é devido. Sobre a questão, cumpre transcrever o seguinte *decisum* proferido pela 1ª Turma do Pretório Excelso no HC n. 97.854/RJ, Rel. Min. Roberto Barroso, julgamento em 11/3/2014:

[...] *1. A Súmula Vinculante 24 estabelece que 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. 2. Instaurada a persecução penal em momento anterior ao lançamento definitivo do débito tributário, não há como deixar de reconhecer a falta de justa causa para a ação penal. 3. Circunstância que a jurisprudência majoritária do Supremo Tribunal Federal tem como "vício processual que não é passível de convalidação"* [...].

Quanto à natureza jurídica atribuída ao denominado lançamento definitivo do crédito tributário, conforme se reconheceu quando do julgamento (em 10/12/2003) do HC n. 81.611/DF, Plenário, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, há duas posições na jurisprudência do STF: *a)* como condição objetiva de punibilidade e *b)* enquanto elemento normativo do tipo. *Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571-MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8.137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere*

o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo [...] (STF, 2003).

Entendendo tratar-se de condição objetiva de punibilidade (que condiciona a pretensão punitiva do Estado), temos o seguinte julgado da 2ª Turma do STF (HC n. 86.032/RS, Rel. Min. Celso Mello, julgamento em 4/9/2007): [...] *Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernente persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário* ("an debeatur"), *além de definido o respectivo valor* ("quantum debeatur"), *sob pena de, em inocorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes* [...] (STF, 2007).

Outrossim, a 2ª Turma do STF já considerou o lançamento definitivo do crédito tributário como elemento normativo do tipo (que demanda um juízo de valor), conforme é possível depreender do *decisum* abaixo (HC n. 86.281/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 9/9/2008): [...] *Art. 1º, incs. I e II, da Lei nº 8.137/90. Delito material* [...]. *Crédito tributário juridicamente inexistente. Falta irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que se não tipificou. Trancamento do processo quanto ao delito de sonegação fiscal* [...]. *Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica pendência de ação penal, quando foi cancelada, por decisão definitiva do Conselho de Contribuintes, a inscrição do suposto crédito exigido.* (STF, 2008).

Verifica-se, portanto, que o STF entende que os crimes tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/1990 são materiais (ou de resultado natural), embora exista divergência[7] quanto à presente classificação, entendimento que acaba por provocar (reflexamente) outros debates, tal como o pertinente à possibilidade de se instaurar inquérito policial para investigar os mencionados delitos antes mesmo do lançamento definitivo do tributo.

Quanto à questão, e nos termos da jurisprudência predominante (STF, 2ª Turma, HC n. 101.900, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 21/9/2010), considera-se incabível a instauração de inquérito policial para apurar eventual existência de crime previsto no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/1990 enquanto houver processo administrativo questionando a existência, o valor ou a exigibilidade do tributo.

De acordo com o teor da Súmula Vinculante n. 24, que considera os delitos previstos no art. 1º, incs. I a IV, da Lei n. 8.137/1990 como crimes materiais (ou de resultado natural), o STF afirma que o oferecimento de denúncia antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal (e do consequente lançamento definitivo do crédito tributário) configura vício processual que inadmite convalidação.

Outrossim, tendo em vista possuir igual natureza tributária, o STF acabou por estender o mesmo raciocínio ao crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP), uma vez que, desde o julgamento do RE n. 146.733/SP, Rel. Min. Moreira Alves, a Corte Suprema considera, em seus julgados, que as contribuições devidas à previdência social possuem natureza tributária, devendo receber, por consectário lógico, a mesma sistemática aplicada aos crimes contra a ordem tributária tipificados na Lei n. 8.137/1990 (STF, Plenário, Inquérito n. 3.102, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 25/4/2013).

E, pelas mesmas razões, sobre o delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP) deve calhar o mesmo tratamento jurisprudencial, ou seja, é fundamental que ocorra a constituição definitiva do crédito tributário para que se dê início à persecução criminal. Em suma, a jurisprudência do STF considera que os crimes de sonegação e apropriação indébita de contribuição previdenciária possuem natureza material, exigindo, para efeito de alcance da ***meta optata*** (do momento consumativo), o dano à Previdência Social, justamente o resultado natural exigido.

5 CONCLUSÃO

Os extratos jurisprudenciais trazidos à reflexão traduzem parte do entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal no que se refere ao Direito Penal Tributário. Nota-se, pelos dados acima coligidos, que o STF, decidindo a partir da noção consubstanciada no princípio da consunção, e resolvendo o denominado conflito aparente de normas, vem afastando a possibilidade de haver concurso de crimes quando o falso (material ou ideológico) eventualmente perpetrado for considerado meio para a sonegação fiscal.

Da mesma forma, a Suprema Corte, reiteradamente, tem aplicado a ideia inerente ao princípio da insignificância para eliminar a tipicidade (sob o prisma material) nos casos em que a própria Administração Pública entende que a lesão ao Erário não deve ensejar execução fiscal, nos exatos termos da Lei n. 10.522/2002 e das Portarias MF n. 75/2012, alterada pela Portaria MF n. 130/2012.

Tendo em vista o teor da Súmula Vinculante n. 24, o STF, por consectário lógico, entende que, enquanto não encerrada, na instância pertinente, o devido procedimento administrativo-fiscal, não se revela possível a instauração da persecução penal em relação aos acenados delitos contra a ordem tributária, seja na fase pré-processual (inquérito policial), seja na fase processual.

Por fim, diante da inegável natureza tributária dos crimes de apropriação indébita previdenciária, descaminho e sonegação de contribuição previdenciária, todos do Código Penal, o STF, amparado no argumento da coerência, estende-lhes, de um modo geral, as mesmas implicações jurídicas pertinentes aos crimes previstos no art. 1°, incs. I a IV, da Lei n. 8.137/1990.

NOTAS

1 *Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*
I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no

prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.
Art. 2° Constitui crime da mesma natureza:
I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.
Art. 3° Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei n° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):
I – extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;
II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.
III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

2 *Apropriação indébita previdenciária*
Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
§ 1° Nas mesmas penas incorre quem deixar de:
I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;
II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;
III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.
§ 2° É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.
§ 3° É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou
II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

3 *Descaminho. Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014). Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014).*

4 *Sonegação de contribuição previdenciária. Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*
I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;
II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;
III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
§ 1° É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.
§ 2° É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
I – (VETADO)
II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.
§ 3° Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.
§ 4° O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

5 *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).*

6 *Contrabando. Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.*
§ 1° Incorre na mesma pena quem:
I – pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando;
II – importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente;
III – reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação;
IV – vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira;
V – adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira.
§ 2º – Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.
§ 3° A pena aplica-se em dobro se o crime de contrabando é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial.

7 Cumpre mencionar a existência de posição minoritária acerca do tema, segundo a qual o delito de descaminho configura crime formal, cuja consumação independe da produção de qualquer resultado natural. Confira-se, a propósito, o seguinte julgado do STJ:
[...].
2. O crime de descaminho se perfaz com o ato de iludir o pagamento de imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Não é necessária, assim, a apuração administrativo-fiscal do montante que deixou de ser recolhido para a configuração do delito. Trata-se, portanto, de crime formal, e não material, razão pela qual o resultado da conduta delituosa relacionada ao quantum do imposto devido não integra o tipo legal. Precedente da Quinta Turma do STJ e do STF.
3. A norma penal do art. 334 do Código Penal – elencada sob o Título XI: "Dos Crimes Contra a Administração Pública" – visa proteger, em primeiro plano, a integridade do sistema de controle de entrada e saída de mercadorias do país, como importante instrumento de política econômica. O agente que ilude esse controle aduaneiro para importar mercadorias, sem o pagamento dos impostos devidos – estes fixados, afinal, para regular e equilibrar o sistema econômico-financeiro do país – comete o crime de descaminho, independentemente da apuração administrativo-fiscal do valor do imposto sonegado.
4. O bem jurídico protegido pela norma em tela é mais do que o mero valor do imposto. Engloba a própria estabilidade das atividades comerciais dentro do país, refletindo na balança comercial entre o Brasil e outros países. O produto inserido no mercado brasileiro, fruto de descaminho, além de lesar o fisco, enseja o comércio ilegal, concorrendo, de forma desleal, com os produzidos no país, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira. [...] (BRASIL, HC n. 218.961/SP).

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940. *Código Penal.* Diário oficial de 31 dez. 1940, p. 2.391. Brasília, DF, 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. Congresso Nacional. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário oficial de 5 out. 1988, p. 1 (anexo). Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 9 out. 2014.

_____. _____. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. *Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.* Diário oficial de 28 dez. 1990, p. 25.534. Brasília, DF, 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 9 out. 2014.

_____. _____. Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002. *Dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.* Diário oficial de 22 jul. 2002, p. 1. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm>. Acesso em: 9 out. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria n. 75, de 22 de março de 2012. *Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.* Diário oficial de 29 mar. 2012. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>. Acesso em: 9 out. 2014.

_____. Ministério da Fazenda. Portaria n. 130, de 19 de abril de 2012. *Altera a Portaria MF n. 75, de 22 de março de 2012 , que dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.* Diário oficial de 23 abr. 2012. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf130.htm>. Acesso em: 9 out. 2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça (STJ). *Habeas Corpus* n. 218.961/SP. Relatora: Ministra Laurita Vaz. Data de decisão: 15 out. 2013. Data de publicação: 25 out. 2013. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1273083&num_registro=201102227736&data=20131025&formato=PDF>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 348.408/RR. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Data de decisão: 18 fev. 2014. Data de publicação: 24 fev. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1298121&num_registro=201301820145&data=20140224&formato=PDF>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 165.003/SP. Relator: Ministro Sebastião Reis Júnior. Data de decisão: 20 mar. 2014. Data de publicação: 22 abr. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1293871&num_registro=201000432892&data=20140422&formato=PDF>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.406.356/PR. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. Data de decisão: 6 fev. 2014. Data de publicação: 12 fev. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1294968&num_registro=201303272330&data=20140212&formato=PDF>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal (STF). *Habeas Corpus* n. 123.479/RS. Relatora: Ministra Rosa Weber. Data de decisão: 9 set. 2014. Data de publicação: 8 out. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=690333>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 122.936/RJ. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Data de decisão: 5 ago. 2014. Data de publicação: 23 set. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=678834>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 122.547/MG. Relator: Ministro Luiz Fux. Data de decisão: 19 ago. 2014. Data de publicação: 11 set. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=670740>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 122.464/RJ. Relator: Ministro Celso de Mello. Data de decisão: 10 jun. 2014. Data de publicação: 12 ago. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=649232>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. Agravo Regimental no *Habeas Corpus* n. 122.030/MG. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de decisão: 25 jun. 2014. Data de publicação: 27 ago. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=658875>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 121.408/PR. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de decisão: 13 mai. 2014. Data de publicação: 25 set. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=680377>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 120.550/PR. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de decisão: 17 dez. 2013. Data de publicação: 13 fev. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=526525>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 120.083/SC. Relator: Ministro Teori Zavascki. Data de decisão: 3 jun. 2014. Data de publicação: 6 ago. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=643854>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 112.772/PR. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de decisão: 11 set. 2012. Data de publicação: 24 set. 2012. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=281284>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 109.705/PR. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de decisão: 22 abr. 2014. Data de publicação: 25 ago. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=595548>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 104.286/SP. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Data de decisão: 3 mai. 2011. Data de publicação: 20 mai. 2011. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=623194>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 98.381/RS. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data de decisão: 20 out. 2009. Data de publicação: 20 nov. 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605919>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 97.854/RJ. Relator: Ministro Roberto Barroso. Data de decisão: 11 mar. 2014. Data de publicação: 1º abr. 2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=555888>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 91.542/RJ. Relator: Ministro Cezar Peluso. Data de decisão: 18 set. 2007. Data de publicação: 15 fev. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=509495>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 91.469/ES. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Data de decisão: 20 mai. 2008. Data de publicação: 1º ago 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539119>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 86.281/SP. Relator: Ministro Cezar Peluso. Data de decisão: 9 set. 2008. Data de publicação: 7 nov. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559819>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 86.032/RS. Relator: Ministro Celso de Mello. Data de decisão: 4 set. 2007. Data de publicação: 13 jun. 2008. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=533763>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 84.453/PB. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para o Acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de decisão: 17 ago. 2004. Data de publicação: 4 fev. 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79620>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. *Habeas Corpus* n. 81.611/DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Data de decisão: 10 dez. 2003. Data de publicação: 13 mai. 2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. Ação Penal n. 439/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. Data de decisão: 12 jun. 2008. Data de publicação: 13 fev. 2009. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=575803>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. Recurso Extraordinário n. 146.733/SP. Relator: Moreira Alves. Data de decisão: 29 jun. 1992. Data de publicação: 6 nov. 1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>. Acesso em: 10 out. 2014.

_____. _____. Inquérito n. 3.102/MG. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Data de decisão: 25 abr. 2013. Data de publicação: 19 set. 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=454386>. Acesso em: 10 out. 2014.

JESUS, Damásio. *Direito penal:* parte geral. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v.1.

SANTOS, Juarez Cirino de. *Direito penal:* parte geral. Curitiba: ICPC/Lumen Juris, 2006.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal.* 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

Artigo recebido em 29/5/2015.
Artigo aprovado em 8/6/2015.

Reis Friede é desembargador federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região e professor da EMERJ e do UNISUAM no Rio de Janeiro.