

O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: LINHAS CRÍTICAS À JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Natália Brasil Dib

A autora é advogada na empresa Kraft Foods Brasil Ltda., graduada em Direito pelo UNICURITIBA, pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e participante do Grupo de Estudos em Direito Penal Econômico do UNICURITIBA – FEMPAR, no qual foi elaborado o presente texto.

Fábio André Guaragni

O autor é Promotor de Justiça, Doutor e Mestre em Direito das Relações Sociais (UFPR). É Professor de Direito Penal Econômico do Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania do UNICURITIBA. É Professor de Direito Penal do UNICURITIBA, FEMPAR, ESMAE, CEJUR e LFG. Atualmente Coordena a Pós-Graduação em Direito Criminal e Processo Penal do UNICURITIBA. Coordena o Grupo de Estudos em Direito Penal Econômico do Unicuritiba-Fempar, no bojo do qual foi produzido o texto em mesa.

RESUMO

O artigo busca discutir a aplicação do princípio da insignificância nos delitos contra a ordem tributária, abordando os aspectos inerentes ao Direito Penal Moderno, vez que este tem deveres e limitações num Estado Democrático de Direito, que refletirão no princípio da insignificância, já que decorrente dos princípios da intervenção mínima e lesividade. Neste contexto, relevante é a função que o bem jurídico tutelado tem, assim como, seus principais aspectos, como a supra-individualidade e seu viés mediato e imediato. Com esta base, analisa-se o panorama de aplicação do princípio da insignificância no Judiciário brasileiro, em especial no Superior Tribunal de Justiça, criticando-se o critério utilizado para a respectiva aplicação.

Palavras-Chave: Direito Penal Econômico – Direito Penal Fiscal - princípio da insignificância – crimes contra a ordem tributária – criminalidade empresarial

ABSTRACT: The study aims to discuss the application of the insignificance principle in tax crimes, addressing inherent aspects to the Modern Criminal Law. This Criminal Law inserted in the Democratic State of Law will present duties and limitations, which shall be reflected in the insignificance principle once it follows the principles of

minimal intervention and offense that. In this context, important is the function that legal good has, as well as its aspects, characterized as a supra-individual legal good and the immediate and mediate analysis. Based on these concepts, one intends to analyze the application's outlook of the insignificance principle in Brazilian Courts, mainly at the Superior Court (STJ), and the criteria used for application.

Key-Words: Economic Criminal Law – Tax Criminal Law – principle of insignificance – tax crimes – corporate criminality

1 INTRODUÇÃO

O poder punitivo do Estado, regulado pelo Direito Penal, orbita num espaço de contínua tensão: de um lado, um princípio de proteção eficiente, voltado à satisfação da pretensão de segurança em favor de toda coletividade, como direito fundamental; de outro, a necessidade de que atue de modo contido, sobretudo respeitando princípios herdados da Filosofia da Ilustração (reserva legal, humanidade das penas etc.), intervindo minimamente para a proteção de bens jurídicos. A análise do Princípio da Insignificância se insere neste contexto, vez que representa a possibilidade de se afastar a tipicidade material da conduta, em razão da insignificância da lesão ao bem jurídico tutelado.

Avultam, para reportada análise, fundamentos predominantemente centrados no princípio da lesividade e no princípio da intervenção mínima. O primeiro no que diz respeito à função que o Direito Penal possui no Estado Democrático de Direito, qual seja a proteção de bens jurídicos¹: só se autoriza a intervenção penal quando houver lesão ou perigo de lesão a qualquer bem jurídico tutelado. E o segundo na importância que é dada a liberdade no Estado Democrático de Direito, uma vez que só é justificada a sua violação – pelo Direito Penal – de modo subsidiário, nos casos em que efetivamente outros ramos do direito não conseguirem tutelar os bens jurídicos. Com base nisto, é que se finca um limite para o Estado intervir na

¹ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.17.

liberdade do indivíduo: dá-se ausência da tipicidade penal na medida em que a lesão ao bem jurídico seja insignificante.

Aqui, avalia-se a incidência do princípio nos crimes em que o bem jurídico ordem tributária seja afetado, à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. E quando se fala em bem jurídico ordem tributária a análise que se faz, predominantemente, é do *quantum* devido em razão do crime. Portanto, resta o questionamento acerca do que seria insignificante a ponto de a máquina estatal se abster de punir em razão da ínfima lesão.

2. O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NO DIREITO PENAL: CONCEITO E ORIGEM

O princípio da insignificância é criação doutrinária². Não há nenhuma menção expressa a tal princípio no ordenamento jurídico pátrio. Conceitualmente, é o princípio segundo o qual a reação penal estatal exige mínima magnitude de lesa ou perigo de lesão ao bem jurídico. Seu emprego implica na atipicidade material da conduta, justamente em função da falta de lesão ao bem jurídico tutelado, porquanto intocado ou tocado de maneira ínfima. Ausente ofensa ao bem jurídico, desaparece o injusto jurídico-penal. Em resumo, se o crime é constituído pelo substrato conduta humana, a que são agregados tipicidade, ilicitude e culpabilidade como juízos de desvalor, o princípio da insignificância opera no universo do primeiro destes juízos. Afinal, a tipicidade, para existir, depende da lesão ao bem jurídico tutelado³, afastada quando da insignificância da conduta.

Conquanto clivado no desvalor de resultado, pela ligação com o patamar de lesividade ao bem jurídico, a incidência do princípio também exige desvalor mínimo de ação (daí não haver insignificância se alguém subtrai um real mediante grave ameaça consistente em colocar o cano de uma arma de fogo na boca da vítima).

Estes são os contornos conceituais do princípio. Resta identificar a respectiva origem.

² MAÑAS, Carlos Vico. **O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 58.

³ ZAFFARONI, Eugenio Raul. SLOKAR, Alejandro. ALAGIA, Alejandro. **Derecho Penal: Parte General**. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2005. p. 491. “[...] princípio da *insignificância* o de *bagatela*, según el cual las afectaciones insignificantes de bienes jurídicos no constituyen lesividad relevante a los fines de la tipicidad objetiva.”

A percepção de Estado de Direito, originado e conquistado a partir do Iluminismo trouxe, dentre outras coisas, a idéia de que o absolutismo de Estado e os direitos humanos não convergem para o mesmo interesse, tendo estes últimos que prevalecer. Anota Evandro Pelarin⁴ que antes da Idade Média a punibilidade estava calcada numa concepção cosmológica: o que a natureza das coisas já havia definido desde o início era imutável e, portanto, o Direito também o seria. Já num segundo momento, durante a Idade Média, a punibilidade estava baseada numa visão teológica, ou seja, utilizava-se a religião como justificativa para a punição. Acreditava-se que a fé e o medo da fúria divina iriam impedir os crimes praticados.⁵

Do mesmo modo, Luiz Regis Prado, que evidencia a mistura entre o pecado e o crime, entre o Estado dos homens e o os mandamentos da Igreja Católica.⁶ Será só após estas duas fases e em contraposição a todas essas concepções de Direito Penal que surge o Iluminismo. E acontecerá, então, um marco na visão do Direito Penal Moderno, na medida em que os filósofos defensores desta concepção passarão a encarar o Direito como normas oriundas dos homens. Há a criação de uma visão antropológica do Direito. Não há mais a idéia de que a punibilidade é resultado de uma retribuição divina⁷. É a partir do Iluminismo que se cria a visão de que o homem define os valores morais e éticos a serem instituído na sociedade. Trata-se da autonomia humana, substitutiva da heteronomia divina.

Neste mesmo sentido, Leonardo Luiz de Figueiredo Costa assinala que a mudança deste pensamento divino do Direito para uma visão antropológica⁸ trouxe o reconhecimento de direitos fundamentais de primeira geração, em especial a liberdade individual de cada cidadão, inserida no contexto de *liberdade negativa* (Bobbio)⁹, afirmada pelo modelo de Estado Liberal, que em virtude das desastrosas heranças trazidas pela Idade Média, buscava de forma absoluta evitar a influência estatal. Note-se que Figueiredo Costa lança mão de Isaiah Berlin, quando trata da liberdade de cada indivíduo numa sociedade, explicando sobre a liberdade negativa

⁴ PELARIN, Evandro. **Bem Jurídico – Penal. Um Debate Sobre a Descriminalização**. São Paulo: IBCCRIM, 2002, pp. 30-31.

⁵ Idem, p. 32

⁶ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 23.

⁷ PELARIN, Evandro. **Bem Jurídico – Penal. Um Debate Sobre a Descriminalização**. São Paulo: IBCCRIM, 2002, pp. 37-38.

⁸ COSTA, Leonardo Luiz de Figueiredo. **Limites Constitucionais do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007, p.13.

⁹ BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 83.

e a liberdade positiva. Conceitua aquela como a liberdade de agir de qualquer forma sem que haja uma ingerência externa, tanto na esfera pública ou privada e, conceituando a última como a que permite a intervenção estatal na medida em que haja necessidade para tanto, ou seja, quando haja uma necessidade de influência do Estado para a proteção de direitos, quando estes se contrapõem à liberdade.¹⁰

Diante desta concepção - expõe Figueiredo Costa¹¹ - num Estado Democrático de Direito (em que se baseia a doutrina do Direito Penal), o direito à liberdade deve estar centrado na concepção de liberdade negativa, sendo a intervenção Estatal necessária somente quando haja violação a uma liberdade protegida pela Carta Maior.

A herança trazida pela idéia de contrato social e entrega, nas mãos do Estado, da legitimidade punitiva, traz para o seio do Estado de Direito o choque entre a liberdade individual de cada cidadão e a intervenção Estatal na vida deste. Estabelecer os limites punitivos do Estado, a fim de que não haja excessiva intervenção na liberdade individual não é tarefa fácil de cumprir, principalmente, quando se fala em legitimidade punitiva do Estado e interferência deste na liberdade de um cidadão. E isto claramente se vê quando se discute Direito Penal e a função que este exerce numa sociedade de Direito¹².

Para Claus Roxin – criador do princípio da insignificância - a construção iluminista, que estrutura a política criminal, impõe que reste garantida a todos os cidadãos a proteção aos seus direitos fundamentais, assim como a manutenção de uma sociedade pacífica, função do Estado, como legitimado a isto.¹³

Este será o objetivo da proteção do bem jurídico no Direito Penal Moderno: limitar o poder Estatal. E o Estado deverá atuar de forma subsidiária, uma vez que o Direito Penal só será chamado a atuar quando os outros ramos do direito forem incapazes de proteger o bem jurídico em questão (princípio da intervenção mínima). Conclui Roxin que a proteção subsidiária de bens jurídicos é a função do Direito Penal¹⁴, de modo que a intervenção Estatal na liberdade dos cidadãos deve ser

¹⁰ COSTA, Leonardo Luiz de Figueiredo. op. cit., p. 16-17.

¹¹ Ibid. p. 19.

¹² ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.17.

¹³ Ibid, p.18.

¹⁴ ROXIN, Claus. **Derecho Penal Parte General Tomo I: Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. 2ª Ed. Madrid: Civitas, 2006, p. 65

restrita¹⁵. Colocando esta função como ideia fundante do sistema de análise de crime, Roxin faz com que toda a dogmática sirva como instrumento para o direito penal cumprir sua função. Daí falar-se de funcionalismo teleológico ao designar-se o pensamento sistemática do professor de Munique. Como decorrência da funcionalização do direito penal, cada escalão analítico do crime assume funções: dentre as do tipo, está estabelecer o conflito do comportamento com um bem protegido. A insignificância, filha dileta do funcionalismo, é o contraponto: se não há lesão com mínimo significado, a conduta não pode ser típica. Do contrário, afirmaríamos a tipicidade de uma conduta sem que o tipo cumprisse sua função.

Portanto, mediante tal princípio, só merece intervenção estatal a ação que efetivamente cause lesão a um bem normativamente protegido. Norma esta derivada dos valores criados pela sociedade, já que o Direito pós-Iluminismo está a serviço do ser humano e tem como função proteger bens jurídicos.

Exposto, em grandes linhas, o princípio da insignificância, cumpre verificar como impacta em relação ao bem jurídico ordem tributária.

3. O BEM JURÍDICO ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1- A IDEIA DE BEM JURÍDICO

Para desenvolver o bem jurídico ordem tributária, é preciso apresentar – antes – a concepção de bem jurídico com a qual se trabalha. Com o alerta prévio de que não se trata de conceito unívoco, mas equívoco, dotado de múltiplas definições e cujo debate permanece em aberto.

A necessidade de que o direito penal não proteja coisas, e sim pessoas, conduz à adoção de uma noção de bem jurídico que seja inclusiva do ser humano. Este aspecto tem elevada importância, uma vez que o destinatário da proteção do Direito Penal é o ser humano. Caso contrário perde legitimidade e, mais, descumpre o postulado iluminista de um Estado a serviço do indivíduo.

Explica Zaffaroni que, na análise da tipicidade objetiva do crime, deve-se levar em conta não somente a lesividade resultante do ato, mas também a imputação deste ato a um agente. Fala que não há que se configurar a tipicidade objetiva se

¹⁵ Idem, p. 51.

não houver ações que efetivamente lesionem bens jurídicos, ou ações que lesionem bens, mas que estes não pertençam a ninguém. Chega a esta conclusão, tendo em vista que acredita só haver a conduta típica se estas “importem lesão ao outro, que se produzem na interação humana, de modo que não existe conflito quando há ações que não lesionem nada”.¹⁶

É partindo destas bases que Eugenio Raul Zaffaroni chega ao conceito de bem jurídico. Explica que a criação do bem jurídico não é dada pela norma, senão pela Constituição e outras normas internacionais¹⁷. Complementa afirmando que “a lei penal só eventualmente individualiza algumas ações que de certa forma afetam de certo modo o particular”¹⁸, concebendo o bem jurídico como a “relação de disponibilidade de uma pessoa com um objeto”¹⁹.

Melhor explicando, quando se fala em proteção pelo Direito Penal da disponibilidade que um sujeito tem com relação a um objeto ou ente, quer se dizer que haverá a conduta típica quando esta disposição, que o sujeito (como destinatário da norma penal) tem, for afetada, sofrendo restrição ou ameaça de restrição.

Vale ainda o pensamento de Guillermo Yacobucci: explica que “o centro da noção de bem jurídico se relaciona com a pessoa que vive em sociedade, com seu desenvolvimento dentro desta e seu modo de vincular-se com terceiros, dentro de um contexto geral de ordem e segurança garantidos pelas normas”²⁰, ou seja, será o bem jurídico derivado de relações que exigem ou não a tutela do Direito Penal uma vez que a disponibilidade delas seja de alguma forma afetada.

Da mesma forma, aborda Michael Kahlo a concepção de bem jurídico-penal. Afirma o autor que “bem jurídico é descrito como um conceito relacional. Compreende, assim, uma relação considerada como positiva, valiosa – como um ‘bem’ - entre um ‘algo’, isto é, entre uma ‘realidade’ e um sujeito”²¹.

¹⁶ZAFFARONI, Eugenio Raúl. Eugenio Raul, SLOKAR, Alejandro, ALAGIA, Alejandro. **Derecho Penal: Parte General**. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2005, p. 484: “...importan lesiones a otro que se producen en la interacción humana, de modo que *no existe conflictividad cuando hay acciones que no lesionan a nadie...*”

¹⁷ Idem, p. 486.

¹⁸ Ibid., p. 486: “La ley penal solo eventualmente individualiza alguna acción que lo afecta de cierto modo particular.”

¹⁹ Ibid., p. 489: “...*relación de disponibilidad de una persona con un objeto.*”

²⁰ GOMES, Luiz Flávio e YACOBUCI, Guillermo Jorge. **As Grandes Transformações do Direito Penal Tradicional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

²¹ KAHLO, Michael. “Sobre la relación entre el concepto de bien jurídico y la imputación objetiva em Derecho Penal.” In **La Teoria del Bien Jurídico**. Coordenação: Roland Hefendehl. Madrid: Marcial

Adota-se esta concepção relacional de bem jurídico, sobretudo porque dá visibilidade aos sujeitos destinatários da proteção penal; com isso, aproxima-se o direito penal das vítimas e afasta-se a percepção de que atua como mera ordem protetora de objetos ou coisas.

3.2. ORDEM TRIBUTÁRIA: BEM JURÍDICO SUPRAINDIVIDUAL

Baseados na concepção apresentada de bem jurídico, caracterizada pela relação de disponibilidade de um sujeito com relação a um ente ou objeto, apresenta-se a ordem tributária enquanto ente de que dispõe não só o Estado, porém coletividades de pessoas, dependentes dos préstimos estatais eficientes.

Isso porque a tributação, que é fonte de arrecadação de recursos para o Estado, é indispensável para o alcance dos seus objetivos de bem-estar social, voltada ao desenvolvimento do indivíduo e da sociedade, objetivo este presentes em nossa Carta Magna, como ressalta Regis Prado²².

É certo que esta posição distancia-se daquela observada no campo do Direito Tributário, quando se conceitua o respectivo objeto. Para Sacha Calmon Navarro Coelho é “a relação jurídica que se estabelece entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas, tendo em vista o pagamento dos tributos por estas últimas”²³. Aqui, a definição coloca o Estado como titular do direito e os obrigados ao tributo como destinatários de dever. Este modo de definir o objeto do ramo jurídico tributário esconde o fato de que são os membros do corpo social os beneficiados pelas atividades de estado garantidas pelos tributos.

De fato, os crimes que afetam a ordem tributária têm mais do que meramente um caráter de ofensa patrimonial ao erário. Transcendem-na. Há de se considerar também outros aspectos inerentes ao bem jurídico, tais como a função do tributo num Estado Democrático de Direito, a visão mediata do bem jurídico, o interesse coletivo violado quando da lesão deste bem jurídico – aspectos estes que: a)

Pons. 2007, p. 55: “... bien jurídico es describible como un *concepto relacional*. Comprende, así, una relación considerada como positiva, *valiosa* – como un <<bien>> - entre un <<algo>>, es decir, entre una realidad y un sujeto...”

²² PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ed, 2007. p. 303.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp. 32-33.

legitimam a ordem tributária enquanto bem jurídico a ser tutelado pelo Direito Penal; b) caracterizam-na como “espécie” de bem jurídico supraindividual difuso.

O Direito Penal contemporâneo desloca-se da eminente proteção de bens jurídicos individuais para a proteção de bens jurídicos supraindividuais. O reconhecimento do outro e o reconhecimento de que a “liberdade externa”²⁴ está ligada as relações sociais²⁵ provoca a necessária proteção a bens jurídicos que não pertencem a um indivíduo em específico, mas a todos cidadãos. É neste momento que o Direito é chamado a atuar. Inclusive o direito penal. É o que assevera Guillermo Yacobucci:

Está claro que nos dias de hoje, preservar a noção de bem jurídico implica aceitar também a existência de bens macrossociais, coletivos e de interesses difusos que, em última instância, são os que permitem o desenvolvimento das pessoas. Inclusive, como sustentam Marinucci e Dolcini, as funções estatais que regulam atividades com relevância econômica e social podem ser entendidas como bem.²⁶

Comentando a evolução dos ordenamentos jurídicos, Moccia registra que têm se interessado cada vez mais pelos bens coletivos, em virtude da “evolução tecnológica, do sistema econômico e das estruturas societárias”²⁷. A tutela de bens como o meio ambiente, ordem econômica, sistema financeiro nacional, ganha destaque, sobretudo porque as consequências da lesão a eles provocam danos de magnitude jamais conhecida.

Pode-se argumentar que a ordem tributária é bem jurídico protegido há muito, e tradicionalmente, pelo direito penal. É fato. Não faz parte do elenco de novos bens supraindividuais de abordagem jurídico-penal recente. Porém, *a maneira* como se concebe a ordem tributária modifica-se na atualidade: diversamente da mirada liberal burguesa, percebe-se que os delitos tributários lesionam não só o patrimônio

²⁴KAHLO, Michael. 2007, p. 55.

²⁵ Idem, p. 55.

²⁶ GOMES, Luiz Flávio e YACOBUCI, Guillermo Jorge, 2005, p 97.

²⁷ MOCCIA, Sergio. “De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales”. In **Política criminal y nuevo Derecho Penal: Libro Homenaje a Claus Roxin**, coord. Jesús Maria Silva Sánchez, Barcelona: José Maria Bosch Editor. 1997, p. 117. “Desde finales de la década de los sesenta se asiste en varios ordenamientos, si bien en circunstancias distintas, a un progresivo y probado incremento del interés por el análisis de bienes colectivos que frecuentemente interseccionan entre si y que están relacionados con la evolución tecnológica, del sistema económico y de las estructuras societárias. Estos bienes recogen intereses ligados al medio ambiente, a la salud, a la seguridad e higiene em el trabajo, a los alimentos o a la economía, e incorporan problemas de bienestar, tanto en el ámbito individual como supraindividual.” (tradução nossa)

do Estado, mas também a função que tal tributo possui na sociedade. Daí deriva a lesão, em cada crime fiscal, ao bem jurídico mediato ordem econômica, enquanto regularidade da produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Exemplificar é simples: a violação da ordem tributária gera, v.g., vantagens comparativas para um agente produtor que o concorrente não possui; sem arrecadar, as políticas de subsídios públicos para a produção e distribuição periclitam; os instrumentos fiscais de proteção à indústria (efetuada intensamente com impostos de importação e exportação) enfraquecem-se; a inclusão social, dependente de ações estatais, e propiciadora de inclusão econômica, igualmente se debilita. São muitas as lesões provocadas pelo ilícito fiscal penal transcendentem à mera arrecadação estatal e seu patrimônio.

Assim, ao se abordar o aspecto mediato do bem jurídico tutelado – como destaca Martínéz-Buján - encontra-se o caráter supra-individual da arrecadação fiscal, uma vez que o objetivo da tutela por parte do Direito Penal é garantir a função do tributo no Estado Democrático de Direito²⁸.

Já se disse que só é legítimo o Direito Penal quando protege os sujeitos membros do tecido social, preservando a disponibilidade dos objetos ou entes de que são titulares. Imediatamente, é cristalino que o sujeito passivo do crime tributário é o Estado. Contudo, ele não protege a si mesmo (até porque um direito penal empregado pelos Estados para autoproteção possuem discutível legitimidade). Nos delitos fiscais, é a função do tributo que, benéfica não só a um indivíduo, mas a toda uma coletividade, se enquadra como meta de proteção penal. Por conseguinte, toda a coletividade é destinatária da proteção. A ordem tributária, então, pertence a todos, assumindo natureza supraindividual enquanto figurante dentre aqueles “interesses compartilhados pela generalidade dos membros do corpo social”²⁹ (Martínéz-Buján). Impende refinar a abordagem distintiva dos alcances que a ordem tributária possui.

3.3. ORDEM TRIBUTÁRIA: BEM JURÍDICO IMEDIATO E MEDIATO

²⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico y de La Empresa**. 2.ed. Valencia: Tirant to Banch, 2007. p. 162. “Por su parte, el bien jurídico mediato (las funciones que cumple el sistema tributario) permitiría ofrecer una explicación del significado y de las repercusiones que llevaría aparejada una conducta lesiva para la recaudación tributaria, así como cumplir las finalidades que se explicam seguidamente.”

²⁹ Ibid, p. 167: “...interesses compartilhados por la generalidad de los miembros del cuerpo social.”

O bem jurídico supraindividual ordem tributária possui dimensão imediata e mediata. Na sua dimensão imediata, caracteriza-se pelo “patrimônio da Fazenda Pública, concretizado (se se preferir esta adição) na arrecadação tributária.”³⁰ (Martínez-Buján)

A seu turno, a dimensão mediata liga-se à motivação da criação da Lei num Estado com uma Democracia representativa. A função inerente ao Poder Legislativo é a criação de leis que satisfaçam aos *anseios dos cidadãos representados*³¹. Isto repercute no bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário: além do visível caráter patrimonial, protetor do Estado, impõe-se a percepção do caráter social que há por trás desta proteção. Aí se encontra a motivação da norma. A função de um tributo dentro de um Estado Democrático de Direito é de grande importância quando se trata da punição dos delitos tributários. Isto não escapa a Rodrigo Rios³², quando expõe as duas dimensões do bem jurídico tutelado nos crimes fiscais e reporta que a função do tributo é bem jurídico mediato, comum a todos os delitos fiscais.

A dimensão mediata da ordem tributária parte da ideia de que em nossa sociedade a tributação é obrigatória em função da necessidade de colaboração de todos a fim de que o Estado cumpra seus deveres, constitucionalmente estipulados. É dever, é obrigação de todo cidadão pertencente a este Estado recolher tributos, já que – como ensina Regis Prado – “os recursos auferidos das receitas tributárias (...) darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais”³³. Chega-se, então, na destinação deste tributo. Na função que cumpre perante a sociedade. Aí se constitui o bem mediatamente tutelado³⁴.

E – mais – daí deriva a motivação para a interferência do Direito Penal no campo fiscal. Pode-se, então – como salienta Regis Prado - enumerar diversas destinações que possuem no Brasil: saúde, educação, habitação, saneamento,

³⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002. p. 372.

“... *el patrimonio de la Hacienda pública, concretado (si se prefiere, esta adición) en la recaudación tributaria.*”

³¹ GOMES, Luiz Flávio e YACOBUCCI, Guillermo Jorge. 2005, p. 33.

³² RIOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, pp. 46-47, com apoio em ROYO.

³³ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Económico**. 2a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 303.

³⁴ RIOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. op.cit. p. 42.

lazer, entre outros³⁵. Serviços estes indispensáveis para a realização do interesse coletivo, do bem coletivo, determinado pela Constituição Federal, como dever do Estado.

Repise-se: num modelo de Estado caudatário da Filosofia da Ilustração, com bases no contrato social³⁶, dá-se ao Estado o poder e o dever de prover as necessidades inerentes a todo cidadão. Ao mesmo tempo, todo cidadão pertencente a este Estado tem o dever de provê-lo com as verbas necessárias para a promoção dos interesses coletivos protegidos constitucionalmente. Este dever reforça-se a partir do modelo estatal posterior à segunda guerra mundial: para que cumpra os limites positivos de atuação, sobretudo voltada à compensação de desigualdades, o Estado carece de recursos captados, em parte, a partir de préstimos de solidariedade social, cujo encargo recai sobre o indivíduo. O tributo é o mais simbólico deles. E – tanto mais simbólico – quando, observados seus princípios de proporcionalidade e igualdade, recai sobre aqueles que, no universo de oportunidades sociais, obtêm maiores parcelas de renda pessoal (daí a preferência dos impostos diretos aos indiretos).

Há que se considerar, ainda, o fundamento do Estado brasileiro centrado na dignidade da pessoa humana³⁷. Significa que o Estado tem o dever de utilizar os recursos a ele cedidos pelos cidadãos para a promoção dos preceitos constitucionais de desenvolvimento humano e autopertencimento, absolutamente dependentes da realização de políticas públicas³⁸. Daí a proteção jurídico penal dos recursos que as financiam (Martínez-Bujan³⁹).

³⁵ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 2a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 305.

³⁶ *Ibid.*, p. 304.

³⁷ BRASIL. Constituição (1988). Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

³⁸ A propósito, remete-se, novamente, às valiosas considerações de RIOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998, pp. 40-41, apoiado no pensamento de Roxin.

³⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. , **Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 368.

Do exposto, ignorar a função que o tributo exerce ao se analisar o bem jurídico tutelado nos delitos fiscais não parece minimamente razoável. O dano coletivo causado pela prática destes crimes é significativo para a sociedade, incluindo-se obrigatoriamente na concepção do bem jurídico, enquanto meta de proteção jurídico-penal. Por isso, pontua corretamente Rodrigo Rios:

Desta forma, a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público (lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Este bem jurídico, "representado" nas funções que o tributo deva exercer de acordo com os dispositivos constitucionais, justifica amplamente sua incriminação. Em outras palavras estaríamos diante da sua "*ratio legis*".⁴⁰

Delineado o bem jurídico nos crimes fiscais, vai-se agora à abordagem concernente à correlação entre ele e o princípio da insignificância.

4. A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O cerne deste estudo acerca da incidência do princípio da insignificância nos delitos que afetam a ordem tributária é dado pela correlata jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Repise-se, prudentemente, que não se trata de princípio expressamente previsto, mas de criação doutrinária e jurisprudencial, decorrente de outros princípios do Direito Penal, assim como da função exercida pelo Direito Penal, tangente à tutela subsidiária de bens jurídicos.

4.1. PANORAMA DAS DECISÕES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ACERCA DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Inicialmente, é necessário fazer um apanhado das decisões proferidas nos últimos 10 anos pelo Superior Tribunal de Justiça no tema.

⁴⁰ RIOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 50.

Como expõe Luiz Flávio Gomes, o critério predominante nesta Corte para pautar as decisões sobre a aplicação do princípio da insignificância nos delitos contra a ordem tributária “reside no valor mínimo exigido para que se proceda o ajuizamento da execução fiscal”⁴¹. Sem embargo, não foi sempre este o critério adotado pelo STJ. Daí a prudência de separar as decisões prolatadas por períodos⁴².

Entre 1997 e 2001, as decisões pautavam-se no valor expresso pela Lei 9469/1997, cujo artigo 1º⁴³ determinava a não propositura das execuções fiscais⁴⁴, por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional, para a cobrança de dívidas que não ultrapassavam o montante de R\$ 1.000,00⁴⁵.

Com base, então, neste valor o Superior Tribunal de Justiça aplicava o princípio da insignificância, ao argumento de que, sendo tal valor considerado para o Direito Tributário, a ponto de não justificar a execução fiscal, não haveria que se falar em interferência do Direito Penal: configurar-se-ia a insignificância aqui também.⁴⁶

⁴¹ GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 1, 2009, p. 108.

⁴² Como faz, adequadamente, GOMES, op.cit., pp. 108-114.

⁴³ BRASIL. Lei 9469 de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da União de 11 de julho de 1997**. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, entes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. **Art. 1º** O Advogado-Geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais poderão autorizar a realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R\$50.000,00 (cinquenta mil reais), a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9469.htm>> Acesso em abril de 2010.

⁴⁴ GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**. Vol. I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 108.

⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 221.489/PR. **RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO (ART. 334, caput. Segunda figura. Código Penal). PRINCÍPIO DA BAGATELA OU DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO IN CASU. O ínfimo valor da mercadoria de procedência estrangeira autoriza a aplicação do princípio da insignificância descaracterizando o crime de descaminho. Se o valor dos tributos incidentes sobre os bens apreendidos não ultrapassa o valor de R\$ 1.000,00 (um mil reais), incensurável a decisão a quo, que em analogia à legislação fiscal (Lei 9.469/97, art 1º; MP 1.542/28/97, art. 20) aplicou o princípio da insignificância no caso sub examine.** DJ 17/04/2000 p. 78. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=221489&b=ACOR> Acesso em 03 de maio de 2012.

⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 224.392/PR. Recurso Especial 247.938. **RECURSO ESPECIAL - PENAL - APREENSÃO DE MERCADORIAS - DESCAMINHO - PEQUENO**

Em outras decisões, deixa-se de lado a exposição do valor envolvido e são aplicados critérios dogmáticos de análise da tipicidade objetiva, tendo em vista o resultado da conduta e aplicação do princípio da insignificância.⁴⁷

Nos anos de 2002 a 2004 o parâmetro mudou. Em 2002, foi publicada a lei 10.522/2002 que em seu artigo 20⁴⁸ determinava que as execuções fiscais que versassem sobre débitos com valores inferiores à R\$ 2.500,00 deveriam ser arquivadas. Tomando por base esta legislação, “entendia a jurisprudência que não se tratava de valor lesivo (ofensivo) de modo relevante aos cofres públicos.”⁴⁹ A Corte reiterou a posição de que, não havendo interesse por parte do Direito Tributário da execução, não havia que se falar em interesse pelo Direito Penal. Mantinha-se o argumento, alterava-se (corrigia-se) o valor. Confira-se pela ementa do julgado seguinte:

PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. DÉBITO FISCAL. ART. 20, CAPUT, DA LEI Nº 10.522/2002. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. MAUS ANTECEDENTES. PROCESSOS EM CURSO. I - A lesividade da conduta, no delito de descaminho, deve ser tomada em relação ao valor do tributo incidente sobre as mercadorias apreendidas. II - Aplica-se o princípio da insignificância se o valor do tributo devido for igual ou inferior ao mínimo exigido para a propositura de uma execução fiscal. III- Circunstâncias de caráter eminentemente subjetivo, tais como reincidência, maus antecedentes e, também, o fato de haver processos em curso visando a apuração da mesma prática delituosa, não interferem na aplicação do

VALOR - INEXISTÊNCIA DE INTERESSE FISCAL - PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. - O art. 1º, da Lei nº 9.469/97 e o art. 20, da MP 1.542-28/97, prevêm o desinteresse do erário com a arrecadação de tributos em determinados limites. Se a quantia de R\$1.000,00 reais é o limite que o Estado considera como dispensável de eventual ação para realização do crédito fiscal e sendo o valor do imposto devido das mercadorias apreendidas, em barreiras alfandegárias, inferior a esse valor, é de se reconhecer a aplicabilidade do princípio da insignificância. - Recurso desprovido. DJ 15/05/2000 p. 183. Recurso Especial 238.894/PR; Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&data=%40DTDE+%3E%3D+20070101+e+%40DTDE+%3C%3D+20100101&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=290 > acesso em abril de 2010

⁴⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 111.011/AL; Recurso Especial 248.763/PR. Disponível em,

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&data=%40DTDE+%3E%3D+20070101+e+%40DTDE+%3C%3D+20100101&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=290>

⁴⁸ BRASIL. Lei 10.522 de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União de 22.07.2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. **Art. 20.** Serão arquivados, sem baixa na distribuição, 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\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais). Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/2002/L10522.htm>> Acesso em abril de 2010.

⁴⁹ GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**. Vol. I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 109.

princípio da insignificância, pois este está estritamente relacionado com o bem jurídico tutelado e com o tipo de injusto. Writ concedido.⁵⁰

Com a publicação da Lei. 11.033/2004 - que alterou a antiga Lei 10.522/2002 – houve uma modificação no valor considerado insignificante. O artigo 21⁵¹ daquela alterou o artigo 20 desta lei, permitindo o arquivamento das execuções fiscais que tivessem por objeto débitos com valor até R\$ 10.000,00. Na mesma toada, a Instância Rara modificou o patamar monetário para aplicação do princípio.⁵²

No entanto, em 2005 - bem salienta Luiz Flávio Gomes⁵³ - houve mudança radical nas decisões do Superior Tribunal de Justiça. A Corte deixou de balizar unicamente a aplicação do princípio pelo valor mínimo para a propositura ou arquivamento da execução fiscal. Sob a liderança do Ministro Felix Fischer, a racionalidade do Superior Tribunal de Justiça passou a operar-se nos seguintes termos:

⁵⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus 34.641/RS. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&data=%40DTDE+%3E%3D+20070101+e+%40DTDE+%3C%3D+20100101&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=290 acesso em abril de 2010.

⁵¹ BRASIL. Lei 11.033 de 21 de dezembro de 2004. **Diário Oficial da União de 22.12.2004**. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências Art. 21. Os arts. 13, 19 e 20 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação: "**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). (grifou-se) (...) § 2º Serão extintas, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, as execuções que versem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais). (...) § 4º No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para os fins de que trata o limite indicado no caput deste artigo, será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas.**" (NR). Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11033.htm > Acesso em abril de 2010.

⁵²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 675.989/RS. *RECURSO ESPECIAL. ESCAMINHO. INSIGNIFICÂNCIA. ART. 20 DA LEI 10522/02, COM ALTERAÇÃO DA LEI N.º 11.033/04. Segundo a melhor orientação desta Corte, a dívida sobrevinda do descaminho, cujo valor encontra-se no limite estatuído pelo art. 20, da Lei 10.522/02, com alteração da Lei 11.033/04, impede a condução da ação penal, porquanto compreende a falta de lesividade aos cofres públicos em ordem a deflagrar a persecutio criminis. Recurso não conhecido.* DJ 21/03/2005 p. 431. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200401179901&pv=0100000000000&tp=51>> Acesso em abril de 2010.

⁵³ GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**. Vol. I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, pp. 109 e 110.

Confrontando os dois dispositivos conclui-se facilmente que enquanto o **art. 18, §1º** determina o **cancelamento (leia-se: extinção) do crédito fiscal** igual ou inferior à R\$ 100,00 (cem reais), o **art. 20** apenas prevê o **não ajuizamento da execução ou o arquivamento sem baixa na distribuição**, não ocorrendo, pois, a extinção do crédito. Daí porque não se poder invocar este dispositivo normativo para regular o valor do débito caracterizador de matéria penalmente irrelevante. Com efeito, tal dispositivo apenas assevera que fica postergada a execução com vista à cobrança da dívida ativa enquanto o montante não alcançar os valores ali previstos, o que não se confunde com a extinção do crédito tributário.⁵⁴

Portanto, durante este período predominou o entendimento de que o valor realmente considerado irrelevante para o Direito Tributário era o de R\$ 100,00.⁵⁵

Após esta fase, em 2007, houve uma reação quanto a este entendimento⁵⁶. A primeira reação se deu no TRF da 4ª Região⁵⁷, que decidiu por aplicar o princípio da insignificância até o patamar de R\$ 2.500,00 (por acreditar que o valor de R\$ 10.000,00 era alto demais).

A partir de então, as decisões do próprio Superior Tribunal de Justiça, retornaram ao critério anterior⁵⁸, centrado no montante mínimo autorizador da

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 685.135/PR. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Décio Albuquerque de Azevedo. Relator: Ministro Felix Fischer. Diário da Justiça da República Federativa do Brasil, DF, 02 de maio de 2005. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=506>> Acesso em abril de 2010.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus 41.700/RS; Habeas Corpus 38.965/RS; Recurso Especial 742.895/PR; Recurso Especial 767.533/RS; Recurso Especial 828.469/RS. <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=506>>

⁵⁶ GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**. Vol. I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, pp. 110-111.

⁵⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 2003.70.03.009921-6/PR. PENAL E PROCESSUAL. ART. 334 DO CP. DESCAMINHO. INSIGNIFICÂNCIA. DESCABIMENTO. ART. 18, § 1º DA LEI 10522/02. CULPABILIDADE. PRINCÍPIO DA IRRELEVÂNCIA PENAL DO FATO. DESNECESSIDADE DE APLICAÇÃO DA REPRIMENDA NO CASO CONCRETO. 1. Materialidade e autoria devidamente demonstradas, uma vez que o réu introduziu em território nacional mercadorias de procedência estrangeira, desacompanhadas da documentação legal. 2. Incabível a aplicação do princípio da insignificância quando o valor dos tributos sonegados ultrapassa o parâmetro contido no artigo 18 § 1º da Lei nº 10.522/02. Precedentes do STJ. 3. Sendo a conduta típica e antijurídica e não havendo excludentes, mostra-se de rigor o reconhecimento da culpabilidade do agente. 4. Todavia, sendo favoráveis todas as circunstâncias judiciais, bem como ter sido esta a primeira e única vez que o agente se envolveu numa infração penal, além de ter respondido ao processo sem criar qualquer obstáculo, inclusive confessando expressamente o delito, por razões de política criminal e em face do princípio da proporcionalidade e da irrelevância penal do fato, excepcionalmente, torna-se desnecessária a aplicação da pena no caso concreto, conforme estatuído na parte final do artigo 59 do Código Penal. Disponível em <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1868201&hash=acab5cc14e5b7e6abac2d64143146ad5> Acesso em 02 de maio de 2012.

⁵⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp 1275827 / RS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME DE DESCAMINHO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ART. 20 DA LEI 10.522/2002. DÉBITO TRIBUTÁRIO INFERIOR À R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). VALOR DOS

execução fiscal, e se pacificaram. Tais decisões foram reforçadas com a edição da Medida Provisória 449/08⁵⁹, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, em que se confirmou o limite de R\$ 10.000,00 como desinteressante ao ajuizamento da execução fiscal. Isso ocorreu no final de 2008⁶⁰.

TRIBUTOS ELIDIDOS. PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. INCOMPETÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. Com o julgamento pela Terceira Seção do Recurso Especial Repetitivo n.º 1.112.748/TO (Relator Ministro Felix Fischer, DJe de 5/10/2009), restou pacificado nesta Corte o entendimento de que o princípio da insignificância no crime de descaminho incide quando o débito tributário não ultrapasse o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), consoante o disposto no art. 20 da Lei 10.522/2002. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&data=%40DTDE+%3E%3D+20120101+e+%40DTDE+%3C%3D+20120301&livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia+descaminho&b=ACOR Acesso em 02 de maio de 2012. AgRg no REsp 1265032 / PR. PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. CONDIÇÕES PESSOAIS DESFAVORÁVEIS. DESCONSIDERAÇÃO PARA EFEITOS DE TIPLICIDADE DA CONDUTA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. Restou definido pela Terceira Seção do STJ no REsp 1.112.748/TO (representativo de controvérsia), seguindo orientação do Supremo Tribunal Federal, que o valor a ser utilizado como parâmetro para aplicação do princípio da insignificância ao delitos de descaminho é o previsto no art. 20 da Lei 10.522/02, ou seja, tributo devido em quantia igual ou inferior a R\$10.000,00 (dez mil reais). 2. A existência de circunstâncias de caráter pessoal desfavoráveis, tais como o registro de processos criminais em andamento, a existência de antecedentes criminais ou mesmo eventual reincidência não são óbices, por si só, ao reconhecimento do princípio da insignificância. 3. O princípio da insignificância opera diretamente no tipo penal, que na hodierna estrutura funcionalista da teoria do crime, leva em consideração, entre outros, o desvalor da conduta e o desvalor do resultado. 4. Nesse viés, as condições pessoais do possível autor, tais como reincidência, maus antecedentes, comportamento social etc, não são consideradas para definir a tipicidade da conduta. Tais elementos serão aferidos, se caso, quando da fixação da eventual e futura pena. 5. Agravo regimental não provido. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&data=%40DTDE+%3E%3D+20120101+e+%40DTDE+%3C%3D+20120430&livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia+descaminho&b=ACOR Acesso em 02 de maio de 2012.

⁵⁹BRASIL, Medida Provisória 449/2008. **Diário Oficial da União de 04.12.2008**

Art. 14. Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há cinco anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). § 1º O limite previsto no caput deve ser considerado por sujeito passivo, e, separadamente, em relação:

I - aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - aos débitos decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e

III - aos demais débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º Na hipótese do IPI, o valor de que trata este artigo será apurado considerando a totalidade dos estabelecimentos da pessoa jurídica.

§ 3º O disposto neste artigo não implica restituição de quantias pagas. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm Acesso em abril de 2010.

⁶⁰ A propósito, veja-se: a) BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 988.077/GO; Habeas Corpus 116.293/TO; Agravo Regimental em Recurso Especial 106.852-2/PR; Agravo Regimental em Recurso Especial 1.111.779/PR; Habeas Corpus 118.631/CE. Disponível em https://www2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200701537180&dt_publicacao=15/12/2008 > acesso em abril de 2010 e b) BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental em Recurso Especial 1.112.192/RS. Agravante: Ministério Público Federal. Ministro Felix Fischer. Diário da Justiça

4.2. O VALOR ADOTADO COMO PATAMAR PARA O ARQUIVAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS, SEM BAIXA DE DISTRIBUIÇÃO, REPRESENTA QUANTIA INSIGNIFICANTE A PONTO DE NÃO LESIONAR O BEM JURÍDICO?

Conforme exposto, o critério de delimitação para a aplicação do princípio da insignificância - quando se aborda os crimes contra a ordem tributária (incluindo neste rol todos os delitos tipificados em nosso ordenamento que lesionem o Erário Público) - é o valor determinado, legalmente, pelo Direito Tributário para a propositura da execução fiscal. Atualmente, este valor é de R\$ 10.000,00 – importando mencionar que neste montante considera-se multa e juros⁶¹ - conforme orientação da Portaria nº49 de 2004, editada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

Este critério, conquanto conectado pela jurisprudência do STJ ao princípio da insignificância, em verdade assenta-se sobre princípio diverso: intervenção mínima. Uma vez que o Direito Penal deve ter mínima intervenção - ou seja, só é chamado a atuar nas situações em que os outros ramos se mostram insuficientes, como ramo subsidiário, cuja atuação ocorre em *ultima ratio legis* – não haveria justificativa para a punibilidade quando nem mesmo o Direito Tributário se interessasse pelo fato⁶². É nesta linha que os julgados da Corte Alta estão consolidados. Visível, pois, que se fala de princípio de insignificância, mas se usa a ideia de intervenção mínima.

Conquanto se conectem, são princípios distintos. Insignificância é toque ínfimo no bem jurídico: daí deriva ausência de injusto por falta de lesividade ao bem de proteção. E, se o comportamento não é injusto, a consequência é ser justo não

da República Federativa do Brasil, DF, 01 de fevereiro de 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&data=%40DTDE+%3E%3D+20080101+e+%40DTDE+%3C%3D+20100101&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>> Acesso em abril de 2010.

⁶¹BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº. 49, de 01 de abril de 2004. **Diário Oficial da União em 05.04.04**. Estabelece limites de valor para a inscrição de débitos fiscais na Dívida Ativa da União e para o ajuizamento das execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA**, no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil, e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e no parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989, resolve: Art. 1º A autorizar: I - a não inscrição, como Dívida Ativa da União, de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e II - o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2004/MinisteriodaFazenda/portmf049.htm>> Acesso em abril de 2010.

⁶² GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**. Vol. I. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 108.

só perante o direito penal, mas para todo o ordenamento jurídico, desde que este seja considerado uno, harmônico e não antinômico (recorde-se, aqui, o caráter fragmentário e sancionador do direito penal, em regra “importando” condutas ilícitas de outros setores e atribuindo, a elas, reação penal; daí deriva que, proclamada justa uma dada conduta no âmbito jurídico-penal, os demais ramos se curvam a esta declaração, considerando justa a conduta também à vista das suas regras). Já a intervenção mínima supõe conduta injusta, porquanto lesiva de algum interesse ou bem que toca ao direito proteger; todavia, tal proteção não precisa ser operada pelo direito penal, porquanto há eficaz, adequada e proporcional reação prevista noutro ramo jurídico. Portanto, há comportamento injusto quando incide o princípio da intervenção mínima, porém sem dignidade suficiente a exigir reação penal. Já o comportamento insignificante o é não só no campo penal, mas para todo o direito: por insignificante, o comportamento não é injusto, pela eminente ausência de desvalor de resultado (sem olvido do desvalor de ação, também e necessariamente ínfimo).

Eis aí uma primeira crítica ao modo como a situação é tratada pelo C. STJ,

Outro aspecto a considerar: acaso se aceite ser o princípio da insignificância efetivamente o fundamento da orientação da Instância Rara (já dissemos que, embora não proclamado, parece ser o princípio da intervenção mínima) -, há necessidade de analisar *o motivo pelo qual, na esfera tributária, não ocorre execução de quantias abaixo de um dado patamar*. De fato, é preciso verificar se o direito tributário recusa a execução fiscal por considerar o *valor irrisório e, por isso, desinteressante para as pretensões fiscais e arrecadatórias*. Sendo esta a conclusão, torna-se exato proclamar o comportamento insignificante para o direito tributário por falta de lesividade ao fisco e, por conseguinte, também insignificante para o direito penal, sob pena deste punir sem qualquer finalidade protetiva de bem jurídico. Impende, então, buscar a motivação do legislador para a determinação do valor estipulado na Lei 11.033/2004.

A Lei determina que as execuções fiscais que tenham por objeto débitos com valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00 devem ser arquivadas, sem baixa na distribuição. Há que se observar que tal legislação é resultado da conversão da Medida Provisória nº 206/04. Esta, por sua vez, ac olheu em seu texto a emenda 40

– apresentada pelo deputado Paulo Bernardo – com a seguinte justificativa para a determinação de tal valor:

A emenda em causa busca conferir maior racionalidade, eficiência e eficácia à atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, especialmente quanto à cobrança da dívida ativa da União e à defesa desta em juízo, possibilitando centrar sua atuação em causas de maior repercussão quanto à arrecadação. O parcelamento estimula o pagamento espontâneo, aumentando a eficácia na cobrança de débitos da União. Também o Poder Judiciário é beneficiado com a emenda, pois atende aos princípios da razoabilidade e da economia processual, evitando procrastinação de processos infinitamente.⁶³

A exposição de motivos justifica com parcimônia a alteração do valor, não tomando por base qualquer estudo que tenha sopesado se a ausência do recolhimento do montante financeiro estabelecido como patamar para arquivamento da execução impacta de maneira consistente, ou não na arrecadação. A motivação está calcada – sim - na necessidade de que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional deva se preocupar mais com os grandes devedores, não se justificando a ocupação com dívidas que não ultrapassem os R\$ 10.000,00, até porque, com a execução arquivada, podem ser parceladas. Aqui, revela-se o *interesse* na arrecadação, mediante mecanismo diverso da execução, consistente no parcelamento, e não *desinteresse porque a quantia é de somenos vulto*.

No estudo realizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional acerca do exercício de 2009, para além de todos os valores atinentes a Dívida Ativa da União alusivos ao citado exercício, revelam-se *motivos* da política fiscal brasileira consequentes para a abordagem crítica da posição do STJ acerca da não incidência do crime fiscal.

O Estudo considera os benefícios trazidos pela Medida Provisória 449/2008 e, conseqüentemente, pela Lei 11.941/2009. Destaca-se – quanto àquela - a remissão de créditos⁶⁴ inferiores ou iguais à R\$ 10.000,00 e, com relação a esta, o benefício

⁶³BRASIL. Emenda nº 40 da Medida Provisória 206/04. Disponível em <http://www2.camara.gov.br/internet/proposicoes/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=261463> acesso em abril de 2010.

⁶⁴BRASIL, Medida Provisória 449/2008. Diário Oficial da União de 04.12.2008 Art. 14. Ficam remetidos os débitos com a Fazenda Nacional, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa que, em 31 de dezembro de 2007, estejam vencidos há cinco anos ou mais e cujo valor total consolidado, nessa mesma data, seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm> Acesso em abril de 2010;

dos créditos quitados à vista em favor do fisco, com necessária desistência das demandas. Desses fatos resultou o seguinte:

Ainda em relação aos créditos não-previdenciários, todo o esforço arrecadatório faz-se, fundamentalmente, sobre um estoque de Dívida Ativa cujo montante de inscrições em cobrança administrativa e judicial se apresentou em 31.12.2009 conforme tabela abaixo. Importante destacar que se registrou um decréscimo no montante do estoque relativo à fase administrativa, em decorrência da aplicação da súmula vinculante/STF nº 8 e remissão de créditos, cujo valor fosse igual ou menor a dez mil reais e que, em 2007, estivessem vencidos há cinco anos ou mais. Tais fatos implicaram diretamente na redução do estoque na fase administrativa. Por outro lado, houve significativo crescimento de 15,39% nas cobranças judiciais em relação ao ano anterior, em função da maior celeridade no seu ajuizamento.⁶⁵

Consta do estudo, também, que muito embora tenha havido diminuição na arrecadação decorrente da remissão concedida pela Medida Provisória 449/2008 – que segundo o tal estudo monta em R\$ 13.491.190.412,26 – houve significativo aumento na cobrança de débitos de maior porte – somando estes o valor de R\$ 80.862.587.826,21, em virtude da celeridade processual e possibilidade de outras cobranças. Importante mencionar que tais números comparam o ano de 2008 e 2009⁶⁶.

Além disso, quando da exposição de motivos da Medida Provisória 449/2008, a justificativa para o artigo 14 foi a seguinte:

6. O art. 14 concede remissão de dívidas tributárias, nos termos do art. 172 do Código Tributário Nacional, de temporalidade elevada e valores não significativos, considerados de difícil recuperação, em homenagem ao princípio constitucional da eficiência.⁶⁷

Desta forma, restou declarada a dificuldade na cobrança (*difícil recuperação*, diz o texto) como motivo para a adoção da remissão, conquanto geradora de decréscimo de arrecadação.

⁶⁵ PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. **Balanco Geral da União – 2009**. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>> acesso em 08 de abril de 2010.

⁶⁶ PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. **Balanco Geral da União – 2009**. Disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos>> acesso em 08 de abril de 2010.

⁶⁷ BRASIL. Medida Provisória 449/2008 de 03 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União de 04 de dezembro de 2008**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm> Acesso em abril de 2010.

Corroborando esta política fiscal, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem publicado portarias, orientando seus procuradores quanto às atitudes a serem tomadas nos casos: (i) em que haja a prescrição intercorrente, ou seja, quando se passarem 5 anos entre o arquivamento da execução fiscal e sua retomada – evidentemente que nos processos que tenham por objeto débitos inferiores ou iguais a R\$ 10.000,00⁶⁸ – autorizando-os à desistirem da demanda (Portaria 227/2010); (ii) nos casos em que haja débitos iguais ou inferiores a R\$ 10.000,00, possibilitando-lhes o não ajuizamento da execução fiscal; (iii) viabilizando-lhes a não inscrição em Dívida Ativa quando o débito for inferior a R\$ 1.000,00 (Portaria 49/2004).

Diante destes aspectos, parece claro o desinteresse do Direito Tributário nas demandas em que o débito discutido não ultrapasse o montante estabelecido pela Lei 11.033/2004, *mas meramente por um problema procedimental, um problema derivado da insuficiência de meios para a cobrança dos tributos. Não há, efetivamente, por parte do Direito Tributário uma declaração de que a quantia que permite o arquivamento da execução é efetivamente insignificante.*

É imprescindível a valorização da função que o tributo exerce e a proteção desta função em benefício da coletividade, pena de lesão a um bem de caráter supraindividual, essencial para o desenvolvimento social e garante da dignidade da pessoa humana. Diante do que foi apresentado, nítido se torna a importância da Ordem Tributária e sua tutela pelo Direito Penal. Mais: nítido se torna que a orientação fiscal consistente em arquivamento de execuções abaixo de dado patamar não se guia pela insignificância dos valores como *sola ratio*, mas a questões procedimentais, tangentes à capacidade do aparelho fiscal. Basicamente arrazoar-se o arquivamento menos porque o montante não interessa e mais porque a estrutura de cobrança é tímida, exigindo prioridades. Nestes termos, o critério adotado pelo C. STJ para proclamar insignificantes crimes fiscais não se legitima pela correlata noção de que ao direito tributário não interessem os valores porque

⁶⁸BRASIL. Portaria 227 de 08 de março de 2010. **Diário Oficial da União de 10 de março de 2010**. Estabelece limite de valor para dispensa de manifestação prévia da Fazenda Nacional, para fins de decretação, de ofício, da prescrição intercorrente e confere outras providências. Art. 1º Fica dispensada, para fins de decretação, de ofício, da prescrição intercorrente, a manifestação prévia da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nas execuções fiscais cuja dívida consolidada seja igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Parágrafo único. Entende-se por dívida consolidada o valor executado acrescido dos encargos e acréscimos legais vencidos até a data de ocorrência da prescrição intercorrente. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2010/portaria227.pdf>> Acesso em abril de 2010.

ele também os considera insignificantes. Visivelmente, abre-se séria dúvida sobre a validade dos fundamentos encontrados pela Instância Rara para conclusão de que os crimes fiscais com resultado material abaixo do montante conducente ao arquivamento da execução fiscal sejam insignificantes.

Poder-se-ia, por fim, enveredar pela ideia de que a insignificância, quando versa sobre crimes em que o bem jurídico é ofendido por acumulação – caso dos crimes fiscais -, tem contornos completamente distintos daqueles em que incide quanto a crimes que protegem bens jurídicos individuais. Todavia, tal discussão daria lugar a outro trabalho, fugindo ao foco crítico da orientação do STJ quanto ao tema, que centraliza a pretensão destas linhas.

7 CONCLUSÃO

Sumariamente, conclui-se que:

1. Num Estado Democrático de Direito, a atuação do Direito Penal deve estar pautada na mínima intervenção na liberdade do indivíduo, sendo esta justificada somente para a proteção de bens jurídicos. Deste pressuposto decorre o Princípio da Insignificância como causa de atipicidade material do comportamento que não toque ou toque o bem jurídico-penal de modo ínfimo, afastando, por conseguinte, o injusto jurídico penal, porquanto injusto típico;

2. O bem jurídico-penal é a relação de disponibilidade de um sujeito em relação a um ente ou a um objeto⁶⁹, sendo este o contexto de definição da ordem tributária: como bem jurídico-penal a ser tutelado, exige a revelação de um titular protegido, que dela dispõe.

3. O Erário Público não representa meramente o patrimônio do Estado, mas também o instrumento a partir do qual se cumpre a função que possui o tributo no Estado Democrático de Direito. A necessidade da arrecadação tributária é dada pela base financeira que o Estado carece para promover os objetivos constitucionalmente cometidos a ele, necessários para o alcance do desenvolvimento e da dignidade da pessoa humana.

⁶⁹ ZAFFARONI, Eugenio Raul, SLOKAR, Alejandro, ALAGIA, Alejandro. **Derecho Penal: Parte General**. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2005, p 485.

4. Chega-se, assim, ao caráter supraindividual do bem jurídico ordem tributária, no marco de um Direito Penal voltado para a proteção não somente do indivíduo, mas também de toda a coletividade. Tudo isto corresponde à dimensão mediata da ordem tributária, funcional à consecução dos fins do Estado Democrático de Direito, nomeadamente no que toca aos correlatos limites positivos de atuação.

5. A aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários, pelo Superior Tribunal de Justiça, nos últimos 10 anos, apoia-se no valor legalmente previsto para que a execução fiscal não seja ajuizada ou seja arquivada.

6. Porém, reportado fundamento liga-se mais ao princípio da intervenção mínima, uma vez entendido que não se justifica a ingerência do Direito Penal quando nem mesmo o Direito Tributário reage diante do débito resultante do ilícito simultaneamente fiscal e penal.

7. A Procuradoria da Fazenda Nacional não se ocupa de débitos abaixo de um dado patamar não por considerar os valores insignificantes e pela falta de lesão aos fins de arrecadação, mas porque deve priorizar a cobrança de débitos maiores em decorrência de falta de estrutura. Houvesse tal estrutura, dar-se-ia a cobrança fiscal. Portanto, o patamar do débito fiscal permissivo de arquivamento de execuções é critério frágil para conduzir à conclusão, assentada na jurisprudência da Instância Rara, de que os comportamentos correspondentes são insignificantes para o bem jurídico protegido, sobretudo quando se consideram os deveres individuais de solidariedade social e a característica lesividade do bem jurídico ordem tributária mediante acumulação de condutas.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. Lei 9469 de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da União de 11 de julho de 1997**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L9469.htm>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Medida Provisória 449/2008 de 03 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União de 04 de dezembro de 2008**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. **Emenda nº 40 da Medida Provisória 206/04**. Disponível em <http://www2.camara.gov.br/internet/proposicoes/chamadaExterna.html?link=http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=261463> acesso em abril de 2010.

BRASIL. Decreto-Lei 2.848 de 7 de dezembro de 1940. **Diário Oficial da União de 31.12.1940**. Regulamenta o Código Penal brasileiro. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del2848.htm>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Lei 10.522 de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União de 22.07.2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/2002/L10522.htm>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 685.135/PR**. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Décio Albuquerque de Azevedo. Relator: Ministro Felix Fischer. Diário da Justiça da República Federativa do Brasil, DF, 02 de maio de 2005. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=506>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental em Recurso Especial 1.112.192/RS**. Agravante: Ministério Público Federal. Ministro Felix Fischer. Diário da Justiça da República Federativa do Brasil, DF, 01 de fevereiro de 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&data=%40DTDE+%3E%3D+20080101+e+%40DTDE+%3C%3D+20100101&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus 34.641/RS**. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia&data=%40DTDE+%3E%3D+20070101+e+%40DTDE+%3C%3D+20100101&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=290> acesso em abril de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 675.989/RS**. Disponível em <http://www.stj.jus.br/webstj/processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200401179901&pv=010000000000&tp=51>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **APELAÇÃO CRIMINAL Nº 2003.70.03.009921-6/PR**. Disponível em http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1868201&hash=acab5cc14e5b7e6abac2d64143146ad5> Acesso em 02 de maio de 2012.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1275827 / RS**. Disponível em http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&data=%40DTDE+%3E%3D+20120101+e+%40DTDE+%3C%3D+20120301&livre=princ%EDpio+da+insignific%E2ncia+descaminho&b=ACOR> Acesso em 02 de maio de 2012.

BRASIL. Portaria 227 de 08 de março de 2010. **Diário Oficial da União de 10 de março de 2010**. Estabelece limite de valor para dispensa de manifestação prévia da Fazenda Nacional, para fins de decretação, de ofício, da prescrição intercorrente e confere outras providências. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2010/portaria227.pdf>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº. 49, de 01 de abril de 2004. **Diário Oficial da União em 05.04.04**. Estabelece limites de valor para a inscrição de débitos fiscais na Dívida Ativa da União e para o ajuizamento das execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2004/MinisteriodaFazenda/portmf049.htm>> Acesso em abril de 2010.

BRASIL. Lei 11.033 de 21 de dezembro de 2004. **Diário Oficial da União de 22.12.2004**. Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L11033.htm> Acesso em abril de 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 6ed, 2002.

COSTA, Leonardo Luiz de Figueiredo. **Limites Constitucionais do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

KAHLO, Michael. “Sobre la relación entre el concepto de bien jurídico y la imputación objetiva em Derecho Penal. In La Teoria del Bien Jurídico”. In **La Teoria del Bien Jurídico**. Coordenação Roland Hefendehl. Madrid: Marcial Pons, 2007.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, v. 1, 2009.

_____ e YACOBUCCI, Guillermo Jorge. **As Grandes Transformações do Direito Penal Tradicional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

MAÑAS, Carlos Vico. **O Princípio da Insignificância como Excludente da Tipicidade no Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 1994.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico y de La Empresa: Parte Geral**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007.

_____. **Derecho Penal Económico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002.

MOCCIA, Sergio. “De la tutela de bienes a la tutela de funciones: entre ilusiones postmodernas y reflujos iliberales”. In **Política criminal y nuevo Derecho Penal: Libro Homenaje a Claus Roxin**, coord. Jesús Maria Silva Sánchez, Barcelona: José Maria Bosch Editor. 1997.

PELARIN, Evandro. **Bem Jurídico – Penal**. Um Debate Sobre a Descriminalização. São Paulo: IBCCRIM, 2002.

PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico-Penal e Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

_____. **Direito Penal Económico**. 2a ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL. **Balanço Geral da União – 2009**. Disponível em < <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/dados-estatisticos> > acesso em 08 de abril de 2010.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1998.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. **Derecho Penal Parte General Tomo I: Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. 2ª Ed. Madrid: Civitas, 2006.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. SLOKAR, Alejandro. ALAGIA, Alejandro. **Derecho Penal: Parte General**. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2005.