

Opinião: A eficiência na persecução criminal tributária

13/07/2021

Nota-se em alguns estados, e mesmo agora vem ganhando força em âmbito federal, o emprego — por parte de autoridades fiscais e, não raras vezes, indiscriminado e injustificado — de medidas draconianas de apoio à cobrança, como a responsabilização pessoal de administradores de pessoas jurídicas e até mesmo a oferta de representações fiscais para fins penais.



Nesse cenário, não é incomum, embora igualmente

despropositado e constitucionalmente questionável, que Ministérios Públicos atuem como verdadeiros "órgãos auxiliares de cobrança fiscal", promovendo investigações penais sem nenhuma justa causa para tanto. E, no ponto, estamos a tratar do início da persecução penal de crimes contra a ordem tributária, cujos créditos estão devidamente garantidos por depósito do montante integral, fiança bancária ou apólice de seguro-garantia.

E por que apenas dinheiro, fiança e seguro? Porque são garantias que exprimem a certeza do recebimento integral do crédito tributário, caso o estado saia vitorioso nas teses contrapostas na Justiça [\[1\]](#).

Nessa linha, e antecipando o desfecho desse estudo, é nítida a inaproveitabilidade de ato persecutório quando houver, no juízo cível, o oferecimento de algumas dessas garantias, na medida em que o pagamento a qualquer tempo extingue a punibilidade (artigo 9º, §2º, da Lei 10.684/2003, somado à jurisprudência do STJ [\[2\]](#) e do STF [\[3\]](#)).

Feita essa breve explanação introdutória, passamos a explicar em detalhes a tese defendida nesse espaço.

Com efeito, o julgamento do RHC 163.334/SC pelo STF deu um passo importante na conceituação de condutas que configuram os crimes tributários a que alude a Lei nº 8.137/90. Naquela oportunidade, assentou-se por maioria a tese: "*O contribuinte que, de forma contumaz*

e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990".

Embora tenha cumprido papel que melhor competiria à própria lei e demanda ainda complemento normativo para devida qualificação de o que seria um "devedor contumaz", o STF fixou importantes premissas para responsabilização criminal tributária: existência de débito fiscal constituído definitivamente [4], de dolo específico, de apropriação financeira e de contumácia. Ausente qualquer desses requisitos, pois, falece o interesse na persecução criminal.

Não mergulharemos a fundo, por não ser esse nosso propósito e pela ausência de paradigma suficientemente seguro (o PLS 284/2017, que define os requisitos para configuração do devedor contumaz, segue tramitando no Senado [5]), nas distinções entre um contribuinte devedor contumaz (grosso modo, aquele que "deve" por planejamento empresarial de embolsar o tributo e nunca o repassar ao Fisco) e um devedor episódico (aquele que entende que dado tributo não é devido em uma circunstância e disputa correção de tese com o Fisco), mas é preciso reconhecer uma diferença gritante entre ambos, ainda que não na origem, mas em momento secundário: o devedor episódico preocupa-se em defender-se e, ao fim da fase administrativa, oferecer garantia idônea para preservar sua regularidade fiscal (artigo 206, CTN).

Se o contribuinte ganha a discussão, o débito é extinto pela decisão judicial que lhe é favorável, na forma do artigo 156, X, do CTN. E, sem débito (inadimplemento), não há crime para justificar a deflagração ou prosseguimento de processo penal persecutório.

Se o contribuinte perde a discussão, mas o débito estava garantido com dinheiro, fiança ou seguro, essa garantia é executada e, por ser integral, será suficiente à total satisfação e pagamento do crédito tributário. Mais uma vez, portanto, some o débito subjacente — e, com ele, se perde a viabilidade de uma persecução criminal.

Como se percebe, portanto, qualquer que seja o desfecho de um processo tributário integralmente garantido com dinheiro, fiança ou seguro, não há nenhuma utilidade prática em uma investigação ou denúncia criminal para o débito em discussão.

E, no ponto, é preciso mencionar o óbvio: nenhuma prestação estatal é gratuita. O tempo das autoridades e as verbas para sua remuneração e custeio dos órgãos são limitadas. Se um agente público se propõe a algo que não traz benefícios à coletividade, ele onera desnecessariamente os cofres públicos — e não lhe sobram tempo e recursos para atuar visando ao bem comum.

O mesmo argumento consequencialista que serve de fundo para a criminalização do inadimplemento de tributo declarado e não pago, se aplicado à persecução penal da qual tratamos, por coerência, provaria o equívoco. A premissa foi lançada pelo ministro Luiz Fux: *"Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços"*.

Assumindo a premissa como correta, e trazendo trecho voto do ministro Fachin inspirado em Dworkin (*"Assim, e considerando a exigência de integridade e coerência das compreensões da Suprema Corte (artigo 926, CPC), bem como que a jurisprudência deve ser desenvolvida com observância dos capítulos que compõem uma espécie de romance..."*) para abrir o caminho, temos que a persecução penal de débitos garantidos é inconstitucional sob o prisma da eficiência.

Contudo, para chegar a essa conclusão, voltamos à premissa do ministro Fux para questionar: se o crime fiscal impede a existência do dinheiro, o que dizer do desperdício do dinheiro já existente?

Nesse sentido, a Procuradoria da Fazenda Nacional, com base em estudo sobre o custo das execuções fiscais, editou portaria que permite o não ajuizamento de ações relacionadas a créditos que não compensem os custos. Pergunta-se: existe estudo similar para persecução penal dos crimes a que se referiu o ministro Fux? A obrigatoriedade da ação penal é absoluta para justificar a denúncia mesmo quando o móvel (pretenso inadimplemento) está garantido e eventual conversão em pagamento extinguirá a punibilidade?

Quanto à indispensabilidade da tributação, Cass Sustein e Stephen Holmes, em sua obra "O custo dos direitos", dimensionam a importância da tributação como sustentação do Estado democrático. Logo no preâmbulo trazem um raciocínio relevante: *"Afinal de contas, é muito comum que os recursos proporcionados pela coletividade sejam, sem nenhuma razão sólida, direcionados para garantir os direitos de alguns cidadãos em detrimento dos direitos de outros"*.

Essa escassez de recursos determina, pois, que o Estado aja sempre com eficiência, lançada a princípio constitucional com a reforma administrativa em 1998. Trata-se de uma daquelas expressões de tamanha vagueza que, tal qual o "bem comum" [6], recorre-se à exclusão para identificar o que não é eficiente a afirmar o que é.

Nessa linha, instaurar a persecução criminal pela prática de crime fiscal quando o crédito tributário está integralmente garantido por dinheiro, fiança ou seguro não é eficiente. Os recursos para movimentação da máquina de repressão criminal serão desperdiçados porque o resultado prático, em eventual derrota do contribuinte na esfera cível, será a extinção da punibilidade pelo pagamento.

O combate aos crimes fiscais pode ser realizado dessa forma? Jogando a criança junto com a água suja? [7] A resposta é seguramente negativa.

O voto condutor do acórdão no STF trouxe exemplos de configuração da conduta e, no introito, já afasta a possibilidade típica do crédito garantido: *"É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo"*. Aquele que oferece garantia integral e idônea não tem propósito de se apropriar de modo sistemático, pela simples razão de que, em eventual vitória do Fisco na seara cível, a garantia será executada e o débito será pago!

É dizer: se o crédito está garantido com dinheiro, fiança ou seguro, será quitado. E se é certo que haverá o pagamento, não há outro desfecho possível: a manutenção da persecução penal é nítida violação ao princípio da eficiência.

O Estado não pode prestigiar a livre iniciativa, os valores sociais do trabalho e o livre acesso ao Judiciário e por outro lado ameaçar com processo penal os contribuintes que, oferecendo garantia integral e idônea, questionem a ação dos entes tributantes. Parafraseando Stolleis [8]: "*O STF não pode ex plenitudine potestatis (de seu poder abrangente) revogar um veredicto ou alterá-lo; reorganizar o processo, ou remetê-lo para algum outro tribunal; ou até mesmo explicitamente determinar a interpretação de uma lei*".

Partindo-se da premissa constitucional de que Ministérios Públicos são órgãos independentes e que não lhes é dada missão de atuarem como assistentes de cobrança dos Fiscos, em casos como os aqui trabalhados ou bem os MPs cumprem seu papel de modo eficiente — e não promovem persecução criminal diante de débitos tributários integralmente garantidos — ou violam seus desideratos constitucionais e, ao arrepio do ordenamento, prestam-se a um despropósito cujos resultados acabam sendo o de assustar o empresariado e desestimular a economia e, pior, fazê-lo desperdiçando verba pública e energia que poderia ser utilizada na caça a devedores tributários contumazes.

A atuação irrestrita do Ministério Público nas causas fazendárias, vale dizer, foi rechaçada com a interpretação dominante no Superior Tribunal de Justiça, que culminou com a edição do enunciado de Súmula 189. Trazer a persecução penal para as execuções fiscais garantidas, quando se sabe de antemão sua inutilidade, viola o enunciado e a *ratio decidendi* que prevaleceu no STJ para editar o enunciado. Se há dinheiro, fiança ou seguro a garantir o crédito tributário, o interesse é meramente patrimonial, injustificada, pois, a intervenção do Ministério Público.

Caso contrário, e aceitando-se o argumento utilitarista do voto condutor [9], o contribuinte poderá diferenciar estados que tenham Ministério Público mais propenso a iniciar processo penal a outros que sejam mais cientes de sua missão constitucional.

Isso nos relega ao voluntarismo ministerial e fazendário, fazendo pouco das garantias constitucionais, ao que vale lembrar de Konrad Hesse: "*Se, também em tempos difíceis, a Constituição lograr preservar a sua força normativa, então ela configura verdadeira força viva capaz de proteger a vida do Estado contra as desmedidas investidas do arbítrio*" [10].

[1] Se não há maiores dificuldades no caso do dinheiro, algumas linhas são suficientes para afastar qualquer dúvida a respeito da fiança bancária e do seguro garantia, pois (i) são garantias emitidas por entidades (bancos e seguradoras) autorizadas a funcionar por autarquias federais em ambiente extremamente regulado; (ii) há regulamentação própria da PGFN e maioria das PGEs sobre o oferecimento dessas garantias (ex.: Portarias PGFN 164/14 e 644/09); (iii) a idoneidade do fiador/segurador é atestada por certidão expedida pelo órgão regulador; e (iv) caso necessário, banco/seguradora são obrigados a depositar o valor

afiançado/segurado atualizado — segundo índices do ente público beneficiado — em até 15 dias de sua intimação pelo juízo.

[2] https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2017/2017-09-27_08-31_Pagamento-a-qualquer-tempo-extingue-punibilidade-do-crime-tributario.aspx.

[3] <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur291816/false>.

[4] <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>.

[5] <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/130467>.

[6] Poderíamos debater a divergência conceitual entre moralistas e positivistas sobre o que seria o bem comum. Esse espaço não comporta tamanha digressão, mas comporta uma exclusão na linha do que Lenio Streck brincou com a professora Italiana em coluna [aqui](#) na **ConJur**.

[7] <https://www.conjur.com.br/2020-jun-04/senso-incomum-liberdade-expressao-internet-nao-joguem-crianca-fora>.

[8] STOLLEIS, Michael. *Interpretação Judicial na Transição do Antigo Regime ao Constitucionalismo*. Disponível em : <https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/52556/35374> acesso em 07/07/2021.

[9] Em Santa Catarina, onde o Tribunal de Justiça reconhece a tipicidade da conduta de não recolhimento de ICMS declarado desde 1996, a inadimplência oficial é de 4,52%. Já no Rio Grande do Sul, estado cujo Tribunal de Justiça não admite a tipicidade da conduta, o inadimplemento de ICMS é de 8,21%. Esses dados representam indício de que aqueles estados em que os contribuintes possuem receio da persecução penal obtém uma efetividade significativamente maior na arrecadação tributária.

[10] Konrad Hesse. A força normativa da Constituição, Porto Alegre: SAFE, 1991, p. 25.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2021-jul-13/opinioao-eficiencia-persecucao-criminal-tributaria/>