

O dano tributário do crime de sonegação fiscal: um estudo empírico do discurso do tribunal de justiça de Rondônia

Glauco Maldonado Martins¹



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Resumo: O dano causado pelo crime tributário do art. 1º da Lei 8.137/90 pressupõe a interpretação do tipo a partir da proteção do bem jurídico, o qual é identificado na dogmática penal como o patrimônio da fazenda pública. Em julgamento de 11/03/2020, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça uniformizou o dano tributário-penal considerando o valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa (REsp 1.849.120/SC). Por meio da análise de acórdãos do Tribunal de Justiça de Rondônia (TJRO) durante a vigência do art. 1º da Lei nº 8.137/90, verificou-se que a compreensão acerca dos limites do dano tributário pode prejudicar a tutela do erário como bem jurídico quando considera o valor original do tributo, excluindo a correção monetária e os acréscimos legais. O artigo pretende, portanto, entender as percepções de dano tributário presentes em acórdãos do TJRO e suas implicações jurídicas.

Palavras-chave: Crime. Ordem tributária. Crédito Tributário. Correção. Juros. Multa

Abstract: The damage caused by the tax crime of art. 1 of Law 8.137/90 presupposes the interpretation of the type based on the protection of the legal asset, which is identified in criminal dogmatics as the patrimony of the public treasury. In judgment of 03/11/2020, the Third Section of the Superior Court of Justice standardized the tax damages considering the current and full value, including the legal additions of interest and fine (REsp 1.849.120/SC). Through the analysis of judgments of the Court of Justice of Rondônia (TJRO) during the validity of art. 1 of Law No. 8,137/90, it was found that the understanding of the limits of tax damage can harm the protection of the treasury as a legal asset when considering the original value of the tax, excluding monetary correction and legal additions. The article therefore intends

¹ Promotor de Justiça do Ministério Público de Rondônia com atuação, desde 17/05/2021, no Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal (GAESF). Mestrando em Direito Penal pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Rondônia (UNIR).

to understand the perceptions of tax damage present in TJRO rulings and their legal implications.

Keywords: Crime. Tax order. Tax Credit. Correction. Fees. Traffic ticket

1. Introdução

A publicação da Súmula Vinculante nº 24¹ do Supremo Tribunal Federal em 02/12/2009, a qual subordina a consumação do crime fiscal ao lançamento definitivo do tributo, consolidou na prática forense a compreensão atual de que os crimes contra a ordem tributária do art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 são delitos materiais².

Essa jurisprudência tem origem na interpretação do *caput*³ do art. 1º da lei 8.137/90. O tipo penal incriminador previu que o crime de sonegação fiscal tem como resultado naturalístico a supressão ou redução do tributo e qualquer acessório. Bastaria praticar as condutas-meio dos respectivos incisos do tipo, as quais estão associadas à fraude, omissão ou falsidade. O resultado naturalístico corresponde ao próprio dano ao erário, que é causado pela supressão ou redução do tributo e qualquer acessório.

O interesse na discussão sobre o que compõe o montante do dano tributário na esfera penal tem relevância prática para a aplicação do (i) princípio da insignificância fundamentado inexpressividade da lesão jurídica; e para a aplicação da (ii) causa de aumento de pena do grave dano à coletividade (Lei 8.137/90, art. 12, I).

Atuando como Promotor de Justiça no âmbito do Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal (GAESF) do Ministério Público de Rondônia (MPRO), pude perceber como o direito é aplicado na realidade. Notei que há um campo fértil para uma pesquisa empírica, com relação à delimitação praticada pelo Tribunal de Justiça de Rondônia quando define o montante do dano tributário na órbita penal.

¹ Súmula Vinculante nº 24 do Pretório Excelso: “*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 “*O crime material ou de resultado descreve a conduta cujo resultado integra o próprio tipo penal, isto é, para a sua consumação é indispensável a produção do dano efetivo. O fato se compõe da conduta humana e da modificação no mundo exterior por ela operada.*” (BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal**, 8ª ed., São Paulo, Saraiva, 2003, p. 148).”

³ Lei Federal 8.137/90, art. 1º, caput: “*Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (...)*” – sublinhei.

Sob tal enfoque, a pesquisa colima responder a seguinte pergunta: como foi percebido o montante do dano tributário, por desembargadores do Tribunal de Justiça de Rondônia (TJRO), em relação ao crime do art. 1º da lei 8.137/90 entre 1990 e 2021?

Para responder a essa indagação, o trabalho está dividido em algumas partes. O primeiro tópico é dedicado à análise do bem jurídico relativo ao crime contra a ordem tributária. Enquanto marco teórico indispensável para a interpretação constitucional do tipo, o estudo do bem jurídico é fundamental como ponto de partida para a compreensão do montante do dano enquanto resultado do ilícito penal tributário⁴.

Na segunda parte, o estudo pretende compreender a composição do montante do dano tributário do art. 1º da lei 8.137/90, o que se faz a partir de uma análise científica dos elementos normativos “tributo” e “qualquer acessório” do tipo penal tributário. Nesse sentido, a análise dogmática tem a pretensão de refletir se, além do valor original do tributo, a correção, juros e multa integrariam ou não o dano tributário. Com apoio em literatura jurídica sobre tema tão específico e na posição atual da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), considero o montante como sendo o valor atual e integral do dano tributário, incluindo os acréscimos legais de juros e multa⁵.

A empiria da pesquisa está no terceiro capítulo do trabalho. Ela expõe o modo como foi percebido o montante do dano tributário, por desembargadores do Tribunal de Justiça Rondônia (TJRO), a partir da análise de discursos separados de acórdãos criminais. Neste ponto, há a problematização de implicações práticas que se refletem na tutela do bem jurídico do ilícito penal tributário no Estado de Rondônia.

A metodologia aplicada nesta pesquisa é do tipo empírica⁶, com emprego de expressões determinadas, chamadas de *metadados*, na base de jurisprudência do Tribunal de Justiça de

⁴ SCHÜNEMANN, Bernd. **O princípio da proteção de bens jurídicos como ponto de fuga dos limites constitucionais e da interpretação dos tipos**. In *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?* GRECO, Luis et al (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 23-67

⁵ REsp 1.849.120/SC da Terceira Seção do STJ cujo julgamento ocorreu em 11/03/2020.

⁶ Adotamos no presente trabalho acadêmico a concepção de pesquisa empírica ensinada por Gustavo Silveira Siqueira: “*Não pretendo discutir os diversos conceitos aqui; portanto, a pesquisa empírica, resumidamente, tenta entender como o direito existe na realidade. É uma discussão não do “dever ser” ou da norma jurídica, mas do que ela é. É o direito no dia a dia, nos tribunais, nas salas de aula, nos documentos históricos. É o impacto do direito na vida das pessoas. Trata-se de uso, por exemplo, de métodos sociológicos ou antropológicos de entrevista para conhecer os sujeitos que praticam ou que vivenciam o direito; do uso de métodos históricos para fazer uma história do direito; de estatísticas na análise de sentenças e padrões decisões.*” (SIQUEIRA, Gustavo Silveira. **Pequeno Manual de Metodologia da Pesquisa Jurídica**. 2ª ed., Belo Horizonte, 2021, p. 105).

Rondônia. Uma vez concluída a abordagem quantitativa, com reunião de acórdãos, houve logo em seguida uma abordagem qualitativa, com técnicas de depuração e de refinamento, para se restringir a análise do discurso do dano tributário somente no âmbito do direito penal tributário. O método aplicado é o hipotético-dedutivo, pois a investigação se inicia com base em hipótese que, ao final, será ou não ratificada.

A pesquisa coloca em evidência uma aproximação nova de conhecimentos teóricos existentes para problematizar reflexos da prática forense implementados por desembargadores do TJRO em razão da compreensão do dano tributário na órbita penal.

2. Bem jurídico do tipo penal tributário

Segundo Bernd Schünemann, a determinação do conteúdo do bem jurídico protegido e da estrutura do delito dele dependente são premissas fundamentais da exegese para fixar a matéria de proibição da norma penal⁷. Para o autor alemão, portanto, o princípio da proteção do bem jurídico é o ponto de partida da interpretação do tipo.

Por sua vez, H.H. Jescheck leciona que o bem jurídico constitui a base fundante de toda a estrutura do delito, razão pela qual cabe a ele orientar a interpretação dos tipos penais. Desse modo, o bem jurídico é por definição essencial para a exegese do tipo. Por meio dele é que devem ser interpretados os elementos objetivos e subjetivos do ilícito⁸.

O crime tributário tem um bem jurídico de natureza supraindividual ou coletivo. A literatura identifica a disputa entre duas teorias sobre o conteúdo do bem jurídico para delitos dessa espécie: (i) patrimonialista e (ii) funcionalista. A teoria patrimonialista define que o bem jurídico do crime fiscal gravita em torno de interesses patrimoniais supraindividuais do Estado. Parte-se do pressuposto de que o delito tributário tem objetivo de defender o patrimônio da fazenda pública, vale dizer, aquilo usualmente chamado de *erário* ou *arrecadação tributária*⁹. Nesse caso, os limites constitucionais do bem jurídico estão fixados nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal de 1988.

⁷ Nesse sentido, o doutrinador Bernd Schünemann chega a apontar a indispensabilidade da categoria do bem jurídico para a interpretação do tipo, o que é não apenas reconhecido, como destacado por seus mais agudos críticos. SCHÜNEMANN, Bernd. **O princípio da proteção de bens jurídicos como ponto de fuga dos limites constitucionais e da interpretação dos tipos**. In *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?* GRECO, Luis et al (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 25-26.

⁸ JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de derecho penal: parte general*. 5. Ed. Tradução de Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002, p. 234

⁹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal econômico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 370.

De outro lado, a teoria funcionalista rejeita a ideia de que o interesse meramente patrimonial é o bem jurídico do crime tributário, porquanto salienta que o objeto da tutela é precipuamente a função que deve cumprir o tributo¹⁰. A arrecadação tributária, segundo essa corrente, tem natureza apenas instrumental, pois sua finalidade é fundamentalmente cumprir o amplo espectro de deveres do Estado Social.

Carlos Martínez Buján Pérez, que adota a teoria patrimonialista de bem jurídico no delito tributário, não repele totalmente a ideia da corrente oposta de tutela da função tributária nesses delitos. Para o autor, porém, a ideia de função do tributo somente é válida desde que vista como bem jurídico “indireto”, com a ressalva de que a referida perspectiva “funcional” do bem jurídico não poderia guardar relação com a descrição do tipo ou com a delimitação do injusto penal praticado¹¹.

Na doutrina brasileira¹² parece prevalecer a teoria patrimonialista. Cezar Roberto Bitencourt, por exemplo, adota a corrente patrimonial. Na opinião dele, a “ordem tributária” é o bem jurídico supraindividual protegido diante da Lei 8.137/90. A referida expressão “ordem tributária” é entendida, pelo autor, como o “patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua face de ingressos e gastos públicos”¹³.

Depreende-se da literatura, ademais, uma teoria eclética. Cuida-se de percepção que admite as características de tutela da ordem tributária e das funcionalidades do tributo. Isso porque as particularidades das duas teorias clássicas (patrimonial e funcional) não seriam excludentes; elas seriam importantes para a definição do bem jurídico¹⁴.

¹⁰ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Op. Cit.*, p. 372.

¹¹ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal económico y de la empresa: parte especial**. 2ª ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005, p. 545.

¹² Há no Brasil defensores de que o bem jurídico protegido é funcionalmente a ordem tributária entendida como a consecução de objetivos fundamentais da república (v.g. MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, pp 328-333; ESTELITA, Heloísa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188). Porém, a maioria adota uma posição patrimonialista, em que o bem jurídico é o patrimônio público (v.g. BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V.1, p. 680; BALTAZAR JÚNIOR, *Crimes Federais*, p. 798; PRADO, Luiz Régis. *Direito Penal Econômico*, 6ª ed. São Paulo: RT 2014, p. 267; HARADA, Kioshi. *Crimes Contra a Ordem Tributária*, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 215; DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a Ordem Tributária*, 5ª ed. Belo Horizont: Forum, 2010, pp. 65-66; VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes Tributários*. São Paulo: Quatier Latin, 2011, p. 74).

¹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico, volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 679-680.

¹⁴ Na literatura estrangeira: FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. **Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 113. De outro lado, na literatura nacional: CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira (org.). *Ordem tributária, econômica e relações de consumo - Lei nº 8.137/1990*.

Para os defensores da corrente eclética do bem jurídico em relação ao crime tributário, a supressão delituosa de tributo não afetaria somente interesses meramente patrimoniais. Isto porque o citado delito reflete igualmente na diminuição da capacidade do Estado em cumprir os objetivos sociais com assento constitucional, causando prejuízo à população que depende especialmente do poder público para ter uma vida digna.

A jurisprudência brasileira nos tribunais superiores parece acolher a corrente patrimonialista do bem jurídico do crime tributário, pois adota unicamente o critério do valor do dano fiscal causado aos cofres públicos. Com relação aos crimes tributários federais, *v.g.*, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) aplica o critério único de R\$ 20.000,00, abaixo do qual reconhece o princípio da insignificância (REsp 1.688.878/SP), bem como aplica o exclusivo critério de R\$ 1.000.000,00, acima do qual admite a causa de aumento do grave dano à coletividade (REsp 1.849.120/SC).

Sem embargo ao fundamento lógico da teoria funcionalista, percebo haver uma inegável abstração e generalidade sobre a ideia de função do tributo, enquanto instrumento do Estado para cumprir deveres constitucionais. Por consequência, fica prejudicada a legitimidade dogmática na aplicação do direito penal por ser impossível demonstrar o nexo causal mantido por conduta daquele que sonega tributo e qualquer acessório com relação a obras e serviços públicos custeados por receitas.

Dito isso, embora existam três teorias do bem jurídico para o crime contra a ordem tributária, identifico o predomínio da teoria patrimonialista na doutrina e na jurisprudência internacional e brasileira. Para o presente ensaio científico, o marco teórico utilizado será, portanto, a concepção patrimonial do bem jurídico, que é relevante para a exegese da estrutura do crime conforme visto abaixo.

3. Dano tributário do crime de sonegação fiscal (Lei 8.137/90, art. 1º)

A análise do patrimônio da fazenda pública como bem jurídico do tipo penal tributário descortina os limites constitucionais do tema (CF, arts. 145 a 169), revelando o erário público como sendo o ponto de arranque para a interpretação do tipo.

Nesse sentido, o tipo penal que interessa problematizar é o art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/1990, cuja importância para a pesquisa justifica o destaque a seguir:

In: CUNHA, Rogério Sanches; PINTO, Ronaldo Batista; SOUZA, Renee do Ó (org.). **Leis penais especiais comentadas**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2021. Cap. 17. p. 772-773.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir **tributo**, ou contribuição social e **qualquer acessório**, mediante as seguintes condutas: (Destaquei)

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.

A norma penal revela um crime tributário de resultado. O tipo exige sempre uma diminuição pecuniária da fazenda pública causada pela supressão ou redução de tributo e qualquer acessório. Aqui impõe lembrar que a consumação do delito fiscal dependerá do lançamento definitivo do tributo, ao menos em relação aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90, conforme a já mencionada Súmula Vinculante nº 24 do STF.¹⁵

Segundo Cezar Roberto Bitencourt, o legislador estabeleceu no *caput* do referido tipo penal uma autêntica norma penal em branco¹⁶. Para ele, o tipo utiliza expressões de natureza normativa, tais como “tributo” e “qualquer acessório”¹⁷. A própria exegese dessas categorias jurídicas subordina o limite da tipicidade penal. A ilação de que o crime fiscal é norma penal

¹⁵ A súmula vinculante nº 24 do STF pacificou na jurisprudência o entendimento de que apenas as condutas-meio dos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90 são delitos materiais, de modo que o inciso V da norma seria um crime formal para o Pretório Excelso. Não obstante, a exegese não parece observar a melhor técnica de interpretação, pois o *caput* exige literalmente como resultado naturalístico o dano ao erário pelo não pagamento do tributo e ele se refere a todos os incisos da mencionada norma penal.

¹⁶ Cf. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35. Para o autor, a técnica é perfeitamente válida no direito penal, desde de que o núcleo essencial da conduta incriminadora tenha sido fixado pelo legislador penal.

¹⁷ Como bem observa Cezar Roberto Bitencourt: “No âmbito dos crimes contra a ordem tributária os elementos normativos estão intrinsecamente vinculados a conceitos normativos relacionados com as normas do Direito Tributário, de modo que sempre será necessário buscar, naquele ramo do Direito, as informações para o entendimento do alcance do tipo penal, mas sem perder de vista que o núcleo essencial da conduta incriminada é estabelecido pelo legislador penal. Apenas como exemplo, destacamos a utilização dos seguintes conceitos e expressões: “tributo”, “contribuição social”, “acessório”, “nota fiscal”, “fatura”, “duplicata”, “nota de venda”, “autoridade fazendária”, “livro exigido pela lei fiscal”, “inventivo fiscal”, “em desacordo com o estatuído”, “informação contábil”, “pagamento indevido”, “vantagem indevida” etc. presentes nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 8.137/90.” (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra...**, cit p. 35 p.)

em branco decorreria, pois, da necessidade de conjugação da lei penal com outras normas para a realização da adequação típica.

Desse modo, surgem algumas perguntas. O que é “tributo”? O que é “qualquer acessório”? Tais elementos podem delimitar do montante do dano do crime fiscal?

Em primeiro lugar, para entender o significado jurídico dos elementos normativos “tributo” e “qualquer acessório”, é preciso recorrer à lei extrapenal enquanto fonte do direito para definição da extensão do bem jurídico protegido pelo tipo. Para além disso, o recurso à norma extrapenal permitirá compreender justamente o alcance do que se entende por “dano” causado pelo crime de sonegação fiscal. Isso porque o legislador penal estabeleceu o “tributo” e “qualquer acessório” como objetos sobre os quais recaem a conduta criminosa. Com outras palavras, a supressão ou redução daqueles elementos normativos patrimoniais é o que constituirá o dano tributário na órbita penal.

A propósito, o conceito de tributo está definido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN) da seguinte forma: “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”.

Portanto, haverá o crime tributário se o agente, mediante conduta de omissão, falsificação ou fraude, não fizer o pagamento daquela prestação pecuniária compulsória (tributo) definida no art. 3º do CTN. Denota-se que são pressupostos para o delito fiscal o reconhecimento de uma relação jurídica-tributária prévia entre o Estado e o sujeito ativo do delito e, além disso, uma dívida tributária qualificada pela fraude¹⁸.

Por sua vez, a definição, o conteúdo e o alcance do elemento normativo “qualquer acessório”, o qual está presente no *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90, deve ser analisado sob o prisma da correção monetária, dos juros e da multa subjacentes ao tributo. Assim, cabe recordar a doutrina civil sobre obrigações reciprocamente consideradas, as quais se dividem em principais e acessórias. A respeito, Carlos Roberto Gonçalves leciona: “*As primeiras subsistem por si, sem depender de qualquer outra, como a de entregar a coisa, no contrato de compra e venda. As obrigações acessórias têm sua existência subordinada a outra relação jurídica, ou seja, dependem da obrigação principal. É o caso, por exemplo, da fiança, cláusula penal, dos juros, etc.*”¹⁹

¹⁸ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **El delito de defraudación tributaria**. *Revista Penal*, v. 1, p. 57, 1998

¹⁹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 212.

A classificação da doutrina traduz a regra geral de que o acessório segue o destino do principal (*accessorium sequitur suum principale*). O brocardo levou o legislador civilista a prever a regra no art. 233 do Código Civil com a seguinte redação: “*A obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela embora não mencionados, salvo se o contrário resultar do título ou das circunstâncias do caso*”.²⁰ A utilidade da referida classificação civilista para o direito penal-tributário é notória, pois o tributo é obrigação principal e as outras obrigações derivadas serão necessariamente acessórias.

Em princípio, poder-se-ia interpretar a correção monetária como acessório do tributo, sendo o resultado do inadimplemento com a administração tributária, o que já seria o suficiente para defender a ideia de que ela compõe o dano tributário na órbita penal. A doutrina de Carlos Roberto Gonçalves, porém, nos ensina que a correção monetária não é pena, acréscimo ou *plus*, pois apenas objetiva evitar a desvalorização da moeda pela inflação, e busca impedir o enriquecimento sem causa do devedor²¹. Na opinião do autor, a correção monetária seria um “*componente indestacável*” do prejuízo a reparar e, por isso, deve retroagir desde o momento do evento danoso em caso de ato ilícito²². À luz da doutrina civilista referenciada, parece possível uma exegese de que a correção monetária tem a mesma natureza jurídica da obrigação tributária principal²³, uma vez que é apenas uma atualização da dívida de valor inadimplida, não passando de uma consequência natural da inflação para garantir a integral reparação da lesão.

Desse modo, seja para quem interpreta que o elemento normativo “qualquer acessório” abrangendo a correção monetária, seja para os defensores de que atualização integra o próprio elemento normativo “tributo” como dívida de valor, nos dois casos restará a conclusão de que a correção é parte do dano causado pelo crime de sonegação fiscal. Em qualquer das duas

²⁰ O aprofundamento do tema foge do propósito do trabalho acadêmico, porém é importante dizer que o legislador repete a mesma ideia de que o acessório segue o principal no art. 92 e 364 do Código Civil.

²¹ Nesse sentido, o art. 97 do Código Tributário Nacional dispõe no § 2º: “*Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo*”. Como visto, da leitura da redação, podemos depreender que, se a correção monetária não é sequer majoração do próprio tributo para fins do princípio da legalidade do direito tributário, com maior razão não poderia ser parte estranha à obrigação principal, tal como uma pena, acréscimo ou *plus*.

²² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil...**, Op. Cit., p. 68-69.

²³ Sobre a obrigação tributária principal: “*A obrigação principal, no dizer do CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, §1º). Tem sempre conteúdo patrimonial*”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p.103).

perspectivas de interpretação, a atualização monetária integraria o bem jurídico identificado como patrimônio da fazenda pública.

Anoto que não há recurso à analogia *in malam partem* para concluir que a correção monetária é objeto da tutela do art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/90. Isto porque a exegese deriva diretamente dos elementos normativos *tributo* e *qualquer acessório*, cujos conceitos, importados de outros ramos do direito, são válidos, pois há o respeito ao núcleo essencial da conduta incriminadora fixada pelo legislador penal. Ademais, de acordo com o processo penal contemporâneo, a proteção da vítima de qualquer crime autoriza o juiz até a fixar na sentença a reparação do dano (CPP, art. 387, IV), o que revela a tendência atual de diálogo entre a instância penal com ramos do direito civil²⁴.

De outro lado, sendo o art. 1º da Lei 8.137/90 uma norma penal em branco sob o aspecto do elemento normativo “qualquer acessório”, Zelmo Denari e Paulo José da Costa Jr. defendem que os juros integram objeto do tipo porque são acessórios²⁵. Não se pode olvidar que os juros têm natureza jurídica de frutos civis, que são devidos em razão da utilização indevida do valor pelo contribuinte em detrimento do Estado.

Como visto acima, a redação do art. 233 do Código Civil estabelece que a obrigação de dar coisa certa abrange os acessórios dela até quando não expressamente mencionados. Nesse contexto, o tributo é uma obrigação tributária principal (CTN, art. 113, §1º), cuja natureza é de obrigação de dar. Por sua vez, o legislador penal fixou literalmente no art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/90, a tutela imediata do “tributo” e, também, de “qualquer acessório”, razão pela qual não se está utilizando a analogia quando se considera os juros como acessórios para fins de dano tributário na órbita penal.

É necessário constatar que não existe controvérsia na doutrina acerca da natureza acessória dos juros de mora, que deflui da classificação das obrigações reciprocamente consideradas. Ademais, o bem jurídico penalmente tutelado é o erário público, de modo que o tipo penal protege, além do tributo, qualquer acessório. Dito isso, a minha interpretação do tipo,

²⁴ Sobre as perdas e danos e a obrigação de pagamento em dinheiro com atualização monetária, destaca-se o art. 404 do Código Civil, o qual expressamente impõe a obrigação de atualização monetária.

²⁵ COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 116.

à luz do princípio da proteção do bem jurídico, é de que os juros compõem o montante do dano causado pelo crime contra a ordem tributária²⁶.

No que é relativo à multa, já se viu que o tipo penal tributário tem como objeto, não só o “tributo”, mas também “qualquer acessório” dele. Os núcleos do tipo são os verbos suprimir ou reduzir e, dessa maneira, revelam uma ação cujo objeto deve ser uma prestação pecuniária (obrigação de dar). Por conta disso, não parece possível que o elemento do tipo “qualquer acessório” possa assumir o significado de “obrigação tributária acessória”²⁷, cuja natureza jurídica é obrigação de fazer ou não fazer.

Cezar Roberto Bitencourt, contudo, observa que o descumprimento da obrigação tributária acessória converte-se em obrigação tributária principal. Nesse sentido dispõe o art. 113, §3º, do CTN: “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.” Dessa forma, o autor afirma que o objeto da redução ou supressão em relação a “qualquer acessório” deve incluir o inadimplemento da penalidade pecuniária, vale dizer, multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária acessória²⁸.

Não parece controverso que a multa costuma ser um exemplo típico de obrigação acessória que depende da existência de relação jurídica principal. No direito tributário, a multa cria uma expectativa de ingresso de receita pública e sua tutela guarda convergência com o bem jurídico identificado como patrimônio da fazenda pública. Outrossim, o legislador penal possibilita a exegese de que a multa é objeto da tutela penal, uma vez que o tipo descreve a elementar “qualquer acessório”.

²⁶ Em sentido diverso da doutrina de Zelmo Denari e Paulo José da Costa Jr. adotada nesse trabalho: “No entanto, essa orientação nos parece absolutamente desarrazoada: a redução ou supressão do pagamento de juros de mora não pode ser considerada crime, como se fosse redução ou supressão de tributo; na verdade, como acessória pode ser considerada eventual penalidade pecuniária aplicada pelo não cumprimento da obrigação tributária, a qual, evidentemente, não se confunde com juros de mora. E, também nessa hipótese, é necessário constatar, para caracterização do crime, a existência da referida obrigação, em outras palavras, é necessário reconhecer como pressuposto, a prévia existência de uma determinada relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo do delito e a administração tributária, concretamente, da qual, em virtude do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais, haja nascido uma dívida tributária (a obrigação de pagar a multa).” (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 309)

²⁷ Código Tributário Nacional, art. 113, §2º: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. A doutrina de César Roberto Bitencourt critica a ideia de que acessório poderia ser interpretado como sinônimo de obrigação tributária acessória, pois essa interpretação teria o pressuposto equivocado de que a mera infração a deveres instrumentais constituiria crime. (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra...** Op. Cit., 311)

²⁸ *Ibidem*.

Como se percebe, a partir da ideia de que o patrimônio da fazenda pública é um bem jurídico penalmente tutelado com previsão constitucional, adoto a interpretação do tipo penal contido no art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/90, no sentido de que o tributo, a correção monetária, os juros de mora e a multa constituem objeto da tutela penal; todos eles compõem o montante do dano tributário causado pelo crime de sonegação fiscal.

A propósito, o Ministro Luís Roberto Barroso, do STF, proferiu decisão monocrática no HC nº 179470/SC, publicada no DJe de 03/02/2020, em que indeferiu a pretensão para afastar a majorante do grave dano à coletividade aplicada em acórdão condenatório (art. 12, I, da Lei 8.137/90). Na fundamentação, o Ministro afirmou: “*tem-se que o valor do crédito tributário constituído e inscrito pela Fazenda estadual como dívida ativa, computa todos os consectários legais, ou seja, não basta mais o simples pagamento do valor real sonegado, a solvência da situação demanda a quitação integral dos débitos, inclusive, dos juros, da multa e da correção monetária*”.

Na mesma linha, a Terceira Seção do STJ, formada pela 5ª e 6ª Turmas, conquanto até 2019 excluísse juros e multa da noção de dano tributário na órbita penal, passou a considerar – desde 2020 – que tais consectários integram o montante do dano tributário causado por crime fiscal. Segundo o REsp 1.849.120/SC, publicada no DJe de 25/03/2020, o recorrente pretendia afastar a majorante do grave dano à coletividade (art. 12, I, da Lei 8.137/90), alegando a exclusão dos juros e multa para fins penais, porém a ementa da Terceira Seção dispôs que “*o dano tributário é valorado considerando seu valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa*”.

Esses precedentes, além de atuais e dominantes, são relativos a crimes de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei 8.137/90. O pano de fundo deles é a análise da causa de aumento prevista no art. 12, I, da referida lei. Observa-se que a noção de dano tributário atual e integral, composto pelo tributo e consectários legais (juros, multa e correção), assume a função de pressuposto conceitual. Nesse sentido, os precedentes permitem estabelecer a relação direta com a interpretação de que juros e multa integram o elementar “qualquer acessório”, que está presente o *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90, pois o dano para fins da majorante do art. 12, parece ser o mesmo dano do art. 1º.

Portanto, seja de literaturas referenciadas, seja de decisões dos tribunais de superiores, há uma interpretação legítima de que o dano tributário, em relação ao crime de sonegação fiscal, compõe-se pelo tributo, correção monetária, juros e multa. Ademais, a interpretação

apresentada parece ser mais compatível até mesmo com a política criminal tributária, pois a medida despenalizadora de extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito depende do adimplemento do tributo e dos acessórios²⁹.

4. Pesquisa exploratória e análise dos acórdãos do TJRO

O Tribunal de Justiça de Rondônia (TJRO) foi escolhido por dois fatores. O primeiro é a proximidade geográfica do TJRO com a vida profissional do autor, o qual – como declinado no início desse texto – atua como Promotor de Justiça do Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal (GAESF) do Ministério Público de Rondônia (MPRO). O outro fator tem relação com o lado acadêmico do pesquisador, o qual é pós-graduando de mestrado em direito penal na Universidade Estadual do Rio de Janeiro/UERJ, o que suscita o interesse de uma análise crítica do tema, associando-se a abordagem teórica com a prática institucionalizada.

A pesquisa jurisprudencial foi realizada no *site* do TJRO (www.tjro.jus.br). Foi utilizado, no filtro “pesquisa genérica”, os metadados *crime*, *crédito*, *tributário*, *valor*, *multa* e *juros*, uma vez que são termos frequentes no discurso do dano tributário causado pelo crime fiscal. Por sua vez, não se preencheu o filtro “pesquisa por campo específico”. No filtro “base de pesquisa” ficou marcado somente o item “segundo grau: acórdãos”. Apesar do *site* do TJRO não permitir atualmente um filtro refinado para buscar acórdãos entre ano inicial e final, deflui-se que a pesquisa atingiu com tais filtros todos acórdãos entre 27 de dezembro de 1990 (início da vigência da Lei nº 8.137/1990) e 27 de janeiro de 2022 (data da pesquisa). Na Figura 1, para ilustrar a pesquisa, é possível identificar os metadados utilizados através da captura de tela do *site* do TJRO.

²⁹ Lei 9.430/96, Art. 83, §4º: “*Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento*”. (negritei)

Figura 1 - Filtros utilizados no site do TJRO

The screenshot shows the search interface of the TJRO website. It is divided into three main sections:

- PESQUISA GÊNÉRICA:** Contains a search input field with the text "Crime Crédito Tributário Valor Multa Juros" and a checkbox for "Frase Exata".
- PESQUISA POR CAMPO ESPECÍFICO:** Contains several filter fields:
 - Número do Processo: Informo o número do processo (text input)
 - Nome da Parte ou Advogado: Informo o nome da parte (text input)
 - Relator Processo: Seleccione o Relator do Processo (dropdown menu)
 - Relator Acórdão: Seleccione o Relator do Acórdão (dropdown menu)
 - Órgão Julgador: Seleccione o Órgão Julgador (dropdown menu)
 - Mês do Julgamento: Seleccione o Mês do Julgamento (dropdown menu)
 - Ano do Julgamento: Informo o ano do Julgamento (text input)
- BASE DE PESQUISA:** Contains a section for "SEGUNDO GRAU" with checkboxes for "Acórdãos" (checked), "Símulas", "Decisões Monocráticas", and "Decisões Presidência".

The browser address bar shows the URL: webapp.tjro.jus.br/juris/consulta/consultaJuris.jsf?jsessionid=VHl+VWwGrhJhDYNHTQbbsqW.tjro3.1. The system tray at the bottom shows the date and time: POR 19:00, PTB2 27/01/2022.

Uma vez aplicado os filtros, a pesquisa identificou a existência de 67 acórdãos das Câmaras do Tribunal de Justiça de Rondônia entre 1990 e 2021. No entanto, houve necessidade de excluir 44 acórdãos. Primeiro, porque a pesquisa no site do tribunal identificou 24 acórdãos de Câmaras Cíveis, apesar da utilização da palavra “crime” como metadado, o que reduziu para 43 acórdãos de Câmaras Criminais. Desse novo *corpus*, houve identificação de 03 acórdãos criminais de embargos de declaração e outros 17 acórdãos de apelações que não têm relação com o tema-problema. Desse modo, com as citadas deduções, a amostra final da pesquisa reduziu para 23 acórdãos criminais, divididos entre a 1ª Câmara Criminal e a 2ª Câmara Criminal do TJRO.

Do universo final de 23 acórdãos, a maioria é oriunda das Comarcas de Porto Velho/RO (12 acórdãos) e de Espigão do Oeste/RO (04 acórdãos), assim como a maioria foi julgada pela 1ª Câmara Criminal (19 acórdãos). Daquele número, 06 acórdãos foram proferidos em 2019, outros 12 no ano de 2020 e 05 foram julgados em 2021. Não houve decisões do TJRO anteriores a 2019 sobre o tema-problema, embora o período investigado ter sido de 1990 (vigência da Lei 8.137/90) até 2021 (último ano pesquisado). A explicação para isso pode ter relação com a criação do GAESF³⁰ pela Resolução nº 01/2016/MPRO, de 16/03/2016, quando, então, o debate

³⁰ Grupo de Atuação Especial de Combate à Sonegação Fiscal e ao Crime Contra a Ordem Tributária.

sobre crime tributário material aconteceu de modo mais efetivo em Rondônia. Ademais, o TJRO só começou a discutir montante do dano em crime fiscal quando passou a aplicar o princípio da insignificância no *leading case* RESE nº 0001837-92.2019.8.22.0501 (julgado em 04/07/2019).

Uma vez coletadas as amostras, utilizei o método qualitativo de análise de conteúdo, com objetivo de identificar o alcance das decisões. Segundo Laurence Bardin³¹, o objetivo da análise de conteúdo é a verificação da expressão desse conteúdo (das mensagens). O escopo não é o de focar apenas nas palavras, mas entender o seu significado no texto, procurando conhecer aquilo que está por trás das palavras.

A referida análise foi realizada nas etapas sugeridas por Bardin³². A primeira fase, denominada pré-análise, foi realizada através da leitura dinâmica dos documentos, seguida da escolha de acórdãos que seriam utilizados, com formulação de objetivos derivados da leitura inicial e elaboração dos indicadores a serem utilizados. Na segunda fase, de exploração do material coletado, definida pelo autor como a transformação³³, fiz recortes de trechos dos acórdãos e classifiquei as informações extraídas dos acórdãos. A terceira fase correspondeu ao tratamento dos resultados, mediante interpretação para dar-lhes sentido e para aplicá-los à presente pesquisa.

Durante a análise dos documentos, parte da sistematização dos dados das etapas ficou organizada em um quadro com informações sobre o número do processo, comarca de origem, câmara criminal julgadora, relator ou relatora para o acórdão. Além disso, o quadro apresenta duas categorias/indicadores, sobre as quais foram distribuídos trechos das leituras dos acórdãos, a saber: (a) quanto à atribuição do significado do elemento normativo ‘qualquer acessório’ e (b) quanto à inclusão ou exclusão da correção monetária, juros de mora e multa como parte integrante do dano provocado pelo crime tributário. Portanto, cada acórdão produziu quadro com a seguinte forma:

1. Número dos Autos:	2. Comarca de Origem:
3. Câmara Criminal:	4. Relator:
5. Categorias / Indicadores:	6. Trechos:

³¹ BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70. 1977, p. 46.

³² Idem, pp. 95-100.

³³ Ibidem, 101-102.

5.1 Definição do elemento “qualquer acessório”	
Apresenta conceito () Não apresenta ()	
5.2 Correção, juros e multa	
Excluído do dano () Incluído no dano ()	

As 23 decisões foram lidas e classificadas em cada categoria, o que foi ilustrado por intermédio de gráficos, apresentados neste artigo, com a finalidade de demonstrar também através de números o que foi encontrado a partir da análise dos acórdãos. Desse modo, os dados foram divididos em dois gráficos, relacionados às duas categorias, ou seja, quanto ao significado do elemento “qualquer acessório” e quanto à inclusão ou exclusão da correção, juros e multa como parte do dano. Essas foram as categorias que melhor ilustraram, no discurso dos desembargadores e das desembargadoras, o que poderia ser o dano tributário causado pelo crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90.

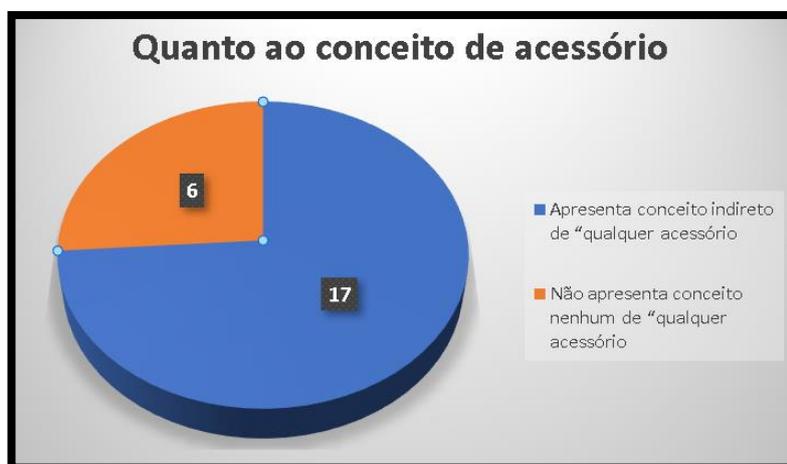
Como visto, o estudo analisa especificamente os elementos “tributo” e “qualquer acessório” presentes no art. 1º da Lei 8.137/90. Da leitura da referida norma penal, percebe-se que o legislador penal estabeleceu o “tributo” e “qualquer acessório” como objetos sobre os quais recaem a conduta criminosa. Portanto, a supressão ou redução daqueles elementos normativos patrimoniais é o que constituirá o dano.

De acordo com a pesquisa, não há polêmica sobre o significado do “tributo” no momento de aplicar a lei, eis que existe um conceito definido pelo legislador (CTN, art. 3º). No entanto, com relação ao significado do elemento do tipo “qualquer acessório”, há dissenso quando a lei é aplicada pelo juiz, em especial porque não há definição direta da expressão no Código Tributário Nacional, tal como ocorre com o “tributo”.

Nos 23 acórdãos analisados, identifica-se a ampla utilização da expressão “acessórios” em 17 acórdãos, porém os desembargadores não apresentaram diretamente nos votos o próprio entendimento a respeito da expressão “acessórios”. Parece não ter havido, nos casos analisados, uma preocupação em apresentar um marco teórico referencial a respeito do significado jurídico do termo “acessórios”, embora se trate de elemento presente no tipo penal e associado ao dano causado pela conduta.

Percebe-se que, nas 17 vezes em que o termo “acessório” foi utilizado por desembargadores em seus votos, apareceu um conceito “indireto” do aludido elemento do tipo

penal. Isso porque, na maioria dos casos, ficou subentendido que, para os julgadores, “acessórios” poderiam ser os juros, multa ou correção monetária.



A primeira aplicação da lei com a noção indireta de “acessório” ocorreu na 1ª Câmara Criminal do TJRO, no julgamento, de 04/07/2019, do recurso em sentido estrito nº 0001837-92.2019.8.22.0501, o qual se tornou um *leading case* posteriormente bastante citado em outros julgamentos. Por isso, destaco trecho do voto nesse sentido:

“(…)

*Decerto que, após a inscrição em dívida ativa, o crédito tributário regularmente constituído corresponde ao somatório da obrigação principal **com seus acessórios, derivados de juros de mora e multa**, sendo, portanto, indivisível, convolvendo-se, pois, em valor único. Na espécie, o valor da CDA indicado às fls.24 corresponde a R\$38.492,00, que, **atualizado** em dezembro de 2017, chegou a R\$43.322,87.”³⁴ – negritei*

(…)”

Dentro daquele universo de 17 acórdãos em que aflorou o conceito indireto do elemento “qualquer acessório”, pude perceber que, na grande maioria deles, há uma motivação por referência à fundamentação do *leading case* citado. Sendo assim, concluí que a motivação apropriada incorporou aquela noção de “acessórios” transcrita acima.

De outro lado, embora a maioria das amostras revele que magistrados admitam que o elemento “qualquer acessório” tem significado de juros, multa e correção, a pesquisa revelou que, em 20 acórdãos do TJRO, referidas categorias jurídicas foram excluídas do dano causado pela sonegação fiscal para limitá-lo ao tributo original.

³⁴ Tribunal de Justiça de Rondônia (2019). Recurso em Sentido Estrito nº 0001837-92.2019.8.22.0501, Primeira Câmara Criminal. Relator: Des. Daniel Ribeiro Lagos. Julgado em 04/07/2019.

Nesse sentido, observa-se na fundamentação do *leading case* da 1ª Câmara Criminal, relativo ao recurso em sentido estrito nº 0001837-92.2019.8.22.0501, que o Relator manifestou uma preocupação em se alinhar com uma posição do Superior Tribunal de Justiça naquela época dominante, a qual definia o montante do dano tributário do art. 1º da Lei 8.137/90 como sendo o tributo, porém deduzidos os juros e multa:

“(…)

Entretanto, a Corte Superior de Justiça orienta que, para efeitos de aplicação do princípio da insignificância, vale o montante principal da exação, deduzidos juros e multas, como se vê do julgado que ora cito: PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. RECURSO NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona em reconhecer a aplicação do princípio da insignificância ao delito de apropriação indébita previdenciária, quando, na ocasião do delito, o valor do débito com a Previdência Social não ultrapassar o montante de R\$ 10.000,00, descontados os juros e as multas. Precedentes. Ressalva do Relator. 2. Recurso especial não provido. (REsp 1.419.836/RS, Rel. Min. ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 13/06/2017, DJe 23/06/2017”³⁵. – negritei

(…)”

A ementa do *leading case* do TJRO referenciado imprime com maior clareza a posição da 1ª Câmara Criminal, no sentido de excluir do montante do dano tributário até mesmo a correção monetária, além dos juros de mora e da multa de ofício. Veja-se:

TJRO: CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SUPRESSÃO DE TRIBUTOS. VALOR MÍNIMO PARA AJUIZAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO DE AFERIÇÃO DA RELEVÂNCIA DA LESÃO AO BEM JURÍDICO. LEI ESTADUAL. Se o valor do crédito tributário é aquele apurado originalmente no procedimento de lançamento, aplica-se o princípio da insignificância, desconsiderando-se a fluência de juros moratórios, correção monetária e eventuais multas de ofício, se não acrescem valor aos fins de aferição do alcance do paradigma quantitativo fixado em lei estadual para manejar a execução fiscal. (Recurso em Sentido Estrito, Processo nº 0001837-92.2019.822.0501, Tribunal de Justiça de Rondônia, 1ª Câmara Criminal, Rel(a) do Acórdão: Des. Daniel Ribeiro Lagos, Data de julgamento: 04/07/2019)³⁶. – negritei

Apurou-se, ainda, que a mesma fundamentação destacada do *leading case* da 1ª Câmara Criminal do TJRO acabou sendo transposta como razão de decidir na maioria dos julgados

³⁵ Tribunal de Justiça de Rondônia (2019). Recurso em Sentido Estrito nº 0001837-92.2019.8.22.0501, Primeira Câmara Criminal. Relator: Des. Daniel Ribeiro Lagos. Julgado em 04/07/2019

³⁶ Idem

supervenientes daquela Câmara Criminal, limitando o dano tributário na órbita penal ao tributo original, excluindo a correção, os juros e multa.

Nessa linha de raciocínio, a maioria dos 20 acórdãos seguiu a posição do STJ no REsp 1.419.836/RS, o qual foi referenciado pela primeira vez no *leading case* do TJRO, bem como ficou constatado que tais acórdãos reforçariam tal interpretação restritiva da noção do dano tributário na esfera penal mediante citação do RHC n. 106.210/CE:

“(…)

A colenda Corte Superior e este egrégio Tribunal de Justiça têm reiterado sua jurisprudência na mesma esteira do voto acima transcrito, salientando, inclusive, que, para fim de aplicação do princípio da insignificância na esfera penal, o valor a ser considerado é aquele apurado originalmente no lançamento tributário, ou seja, sem o acréscimo de multa, juros e correção monetária, entendimento este deveras coerente, visto que, a se pensar de modo contrário, haveria constante modificação em tal quantum, em virtude da data de ajuizamento da ação ou da prolação da sentença, em flagrante prejuízo ao princípio da segurança jurídica. Nesse sentido, confira-se (grifos nossos): (...) “cabendo esclarecer que, para verificar a insignificância da conduta, o valor do crédito tributário objeto do crime tributário material é aquele apurado originalmente no procedimento de lançamento, não sendo possível o acréscimo de juros e correção monetária para aferição do valor”. (...) (RHC n. 106.210/CE, Rel. Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 6/8/2019, DJe 13/8/2019)³⁷ – negritei

“(…)”

Em sentido parcialmente diverso, há achados na pesquisa revelando 02 acórdãos da 2ª Câmara Criminal, nos quais o dano tributário causado pelo art. 1º da Lei 8.127/90 corresponde ao tributo e à multa, sem, contudo, incluir juros de mora e correção:

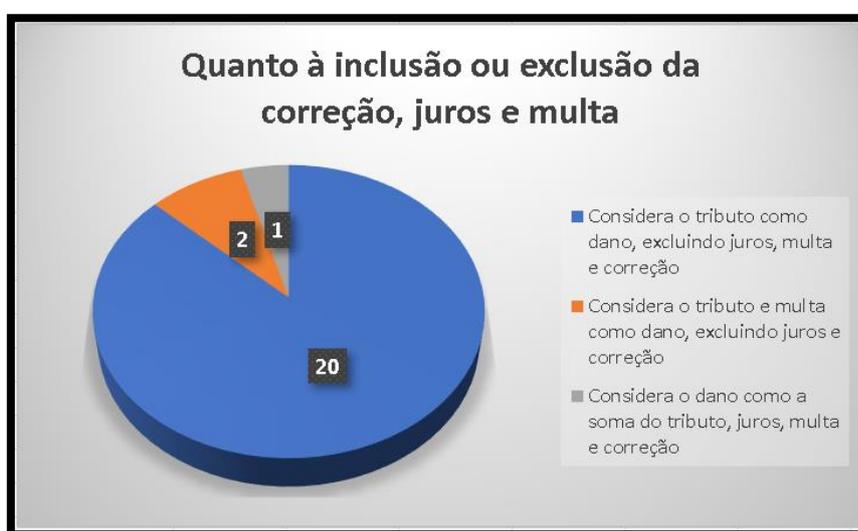
“Com efeito, verifica-se que o tributo apurado nos autos, trata-se de ICMS, totalizando o valor de R\$ 8.736,14, que incidindo a obrigação acessória (multa) chega ao numerário de R\$ 25.471,28 (...) Soma-se a isso a legislação vigente à época do fato 2014, Lei 3.212/13, que estabeleceu um teto mínimo para execução fiscal de 200 Unidades Padrão Fiscal (UPFs), tendo por base o valor de Unidade de R\$53,05. Logo, considerando que à época dos fatos (data da lavratura do AUTO DE INFRAÇÃO) a redução dos tributos totalizavam o valor de R\$23.301,42 (valor do tributo suprimido e da multa (SEM QUALQUER ATUALIZAÇÃO), eram superiores aos limites de 200 UPF, impostas à época³⁸. - negritei

³⁷ Tribunal de Justiça de Rondônia (2020). Apelação Criminal nº : 0012070-85.2018.8.22.0501, Primeira Câmara Criminal. Relator: Des. José Antônio Robles. Julgado em 12/03/2020

³⁸ Tribunal de Justiça de Rondônia (2021). Apelação Criminal nº 0000881-21.2019.8.22.0002, Primeira Câmara Criminal. Relator: Des. Jorge Luiz dos Santos Leal, Julgado em 06/05/2021.

Do total das 23 amostras, 01 acórdão originário da 2ª Câmara Criminal registrou compreensão de que o dano tributário causado pela sonegação fiscal deve ser composto pelo tributo, juros de mora, multa e correção monetária. Isso é possível depreender do voto do Relator, a saber: “Sobre a insignificância do valor suprimido, entendo que o recorrente não tem melhor sorte. É que o **valor nominal do tributo** era de R\$ 45.812,26, o qual **acrescido de correção monetária (R\$ 4.085,80), multa (R\$ 44.908,25) e juros (R\$ 12.782,32)**, importou em 107.588,63. Isso à época dos fatos”³⁹.

Dessa maneira, no que é pertinente à categoria de inclusão ou exclusão dos juros de mora, multa e correção monetária, é possível apresentar os dados dos 23 acórdãos pesquisados em gráfico organizados a partir de três indicadores distintos:



Ficou constatado que os magistrados de 2º grau também não apresentaram marco teórico naqueles 20 arestos para justificar a exclusão dos acessórios do dano tributário na esfera penal. Observou-se que eles se reportam a dois precedentes do STJ, julgados, um em 2017 e, outro, em 2019, para justificar a posição restritiva de dano.

A compreensão de desembargadores do TJRO que exclui da tutela penal juros, multa ou atualização monetária diverge das doutrinas mencionadas no tópico anterior, as quais defendem que eles integram o objeto do tipo enquanto acessórios do tributo sonegado e, via de consequência, compõe o montante do dano na órbita penal.

³⁹ Tribunal de Justiça de Rondônia (2021). Apelação Criminal nº 0001086-66.2018.8.22.0008, Segunda Câmara Criminal. Relator: Des. Marialva Henriques Daldegan, Julgado em 07/04/2021.

A interpretação restritiva parece estar em desacordo com a doutrina de Zelmo Denari e Paulo José da Costa Jr., que defendem os juros como objeto do tipo, pois integram o elemento “qualquer acessório”⁴⁰. Além disso, a posição dos desembargadores se distancia da doutrina de Cezar Roberto Bitencourt, que trata a multa decorrente do descumprimento da obrigação tributária acessória como objeto do art. 1º da Lei 8.137/90, enquanto categoria jurídica que está inserida no elemento “qualquer acessório”⁴¹.

De outro lado, não parece útil sequer sustentar o princípio da uniformidade da jurisprudência para defender o alinhamento do TJRO à posição dominante do STJ, pois a Terceira Seção do STJ, no REsp 1.849.120/SC, publicada no DJe de 25/03/2020, possui na ementa a redação clara de que “*o dano tributário é valorado considerando seu valor atual e integral, incluindo os acréscimos legais de juros e multa*”.

A empiria pode revelar que a orientação da 1ª Câmara Criminal do TJRO, no sentido de que o dano tributário na seara penal excluiria juros, multa e correção, está desprovida de suporte dogmático penal. A par disso, evidencia-se que parte significativa dos desembargadores do Poder Judiciário de Rondônia insiste – ao menos, até 2021 – em verticalizar jurisprudência do STJ superada desde 2020. A citada verticalização não acompanharia o atual entendimento do STJ que inclui consectários legais no conceito de dano tributário em relação ao delito de sonegação fiscal (art. 1º da Lei 8.137/90).

5. Conclusão

Após analisar os acórdãos do TJRO ao longo da vigência da Lei 8.137/90, percebi, principalmente no discurso dos desembargadores da 1ª Câmara Criminal, uma contradição jurídica. Isso porque houve o reconhecimento de juros, multa e correção como categorias jurídicas integrantes conceito de “acessório”. Porém, não houve reconhecimento de que tais acessórios são objeto de tutela do art. 1º da Lei 8.137/90. Essa compreensão judicial desconsidera o elemento “qualquer acessório”, sem, contudo, apresentar qualquer marco teórico na fundamentação dos votos.

⁴⁰ COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 116.

⁴¹ Cf. BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 35. Para o autor, a técnica é perfeitamente válida no direito penal, desde de que o núcleo essencial da conduta incriminadora tenha sido fixado pelo legislador penal.

Além disso, essa concepção parece ter apoio no REsp 1.419.836/RS (publicado no DJe de 23/06/2017) e no RHC n. 106.210/CE (publicado no DJe 13/08/2019), os quais – como já mencionado no texto – foram superados no STJ pelo REsp 1.849.120/SC (publicada no DJe de 25/03/2020). A grande quantidade de julgados do TJRO estabelecendo uma posição restritiva que exclui juros, multa e correção, acarreta – na minha opinião – um problema grave para a sociedade, à qual, por meio de representantes eleitos e mediante processo legislativo, escolheu tutelar referidas categorias jurídicas, enquanto aspectos essenciais do patrimônio da fazenda pública.

Parece provável que a percepção de desembargadores acerca dos limites do dano tributário pode prejudicar a tutela penal do erário como bem jurídico, eis que considera dano tributário na seara penal somente o valor original do tributo, excluindo os acréscimos legais. Nos acórdãos que aplicaram essa noção restrita de dano houve a utilização do princípio da insignificância com a absolvição do acusado por diminuta ofensa ao bem jurídico; sem dúvida, a exclusão dos juros, multa e correção pode ter concorrido para o referido resultado. Além disso, a despeito de inexistir achado entre referidos acórdãos enfrentando a majorante do grave dano à coletividade (Lei 8.137/90, art. 12, I), resta claro que a percepção restritiva de dano é um pressuposto conceitual comum que poderia ser aplicado pelo TJRO para afastar a mencionada majorante com a exclusão dos juros, da multa e da correção da noção do que é dano tributário penal.

O bem jurídico tutelado no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 é o patrimônio da fazenda pública. É vital para o Estado arrecadar tributos para a consecução dos fins que lhe são atribuídos constitucionalmente. O imposto é que permite ao Estado os meios financeiros para implementar objetivos fundamentais da República: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e marginalização; e redução de desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º). A par disso, todos os casos decididos pelo TJRO são relativos a ICMS. De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o ICMS seria o tributo mais sonegado no País⁴². A sonegação de valor exorbitante de ICMS retira dos Estados a capacidade para se desincumbir adequadamente da execução de política públicas fundamentais.

⁴²<https://ibpt.com.br/a-sonogacao-fiscal-no-pais-aos-olhos-de-um-especialista/#:~:text=O%20tributo%20mais%20sonegado%20%C3%A9,em%20417%20bilh%C3%B5es%20de%20reais.>

É nesse contexto que a exegese restritiva dos julgadores da 1ª Câmara Criminal do TJRO, parece não conferir a adequada tutela ao patrimônio do Estado de Rondônia. Além das consequências negativas para as finanças desse Estado da Federação, aquele entendimento jurisdicional acaba por transmitir, por vias oblíquas, uma indesejada mensagem de estímulo para a utilização do cálculo racional⁴³ pelos sonegadores fiscais. Sob a vertente criminológica da *rational choice theory*, eles podem agir no sentido de continuarem cometendo crimes fiscais, partindo da ideia de que dano penal, eventualmente detectado pelas agências de controle social formal, comporta somente o tributo original, excluindo, assim, quaisquer acessórios, como juros, multa e correção.

6. Referências bibliográficas

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70. 1977.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 748 p.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal econômico, volume 1**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 679-680.

CABRAL, Rodrigo Leite Ferreira (org.). Ordem tributária, econômica e relações de consumo - Lei nº 8.137/1990. In: CUNHA, Rogério Sanches; PINTO, Ronaldo Batista; SOUZA, Renee do Ó (org.). **Leis penais especiais comentadas**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2021. Cap. 17. p. 772-773.

COSTA JUNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

⁴³ Cabe nesse caso a “teoria da escolha racional” de Gary Stanley Becker que foi desenvolvida para a criminologia e que tem perfeita aplicação ao crime empresarial segundo ensinamento de Artur de Brito Gueiros Souza (SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal empresarial**: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do compliance. São Paulo: Liberars, 2021. p. 40)

FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. **Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 113.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 8^a. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 212.

JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de derecho penal: parte general*. 5. Ed. Tradução de Olmedo Cardenete. Granada: Comares, 2002, p. 234.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal econômico**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 370.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. **Derecho penal económico y de la empresa: parte especial**. 2^a ed. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005, p. 545.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos **El delito de defraudación tributaria**. Revista Penal, v. 1, p. 57, 1998.

SCHÜNEMANN, Bernd. **O princípio da proteção de bens jurídicos como ponto de fuga dos limites constitucionais e da interpretação dos tipos**. In O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar? GRECO, Luis et al (Org.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 23-67.

SIQUEIRA, Gustavo Silveira. **Pequeno Manual de Metodologia da Pesquisa Jurídica**. 2^a ed., Belo Horizonte, 2021.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. **Direito penal empresarial: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do compliance**. São Paulo: Liberars, 2021. p. 40.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSU, Carlos Eduardo Adriano. **Direito penal: volume único**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2020. 1131 p.