DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES COM PRECATÓRIOS

Leonardo Romero de Lima

Advogado - OAB/RS 49.172, MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas - FGV, Pós-Graduado em Direito Penal Econômico pela Verbo Jurídico. Autor do livro A tributação sobre precatórios (2014).

SUMÁRIO:*Introdução; 1 Dos efeitos penais da utilização de precatórios para a extinção do crédito tributário; 1.1 Dos efeitos quanto ao crime previsto no artigo 1º, II, da Lei nº 8.137/1990; 1.2 Dos efeitos quanto ao crime previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990; 1.3 Dos efeitos penais da sentença civil autorizadora da compensação tributária (ausência de tipicidade ou extinção da punibilidade); 1.4 Dos efeitos processuais da utilização de precatórios (necessidade de suspensão do processo penal); 1.4.1 Dos efeitos processuais da utilização de precatórios (necessidade de suspensão do processo penal em virtude do princípio da "Intervenção Mínima"); 2 Das excludentes nas operações tributárias com precatórios; 2.1 Do erro de tipo (norma penal em branco); 2.2 Do erro de proibição; 2.3 Da inexigibilidade de conduta diversa; Conclusão.*

INTRODUÇÃO

A utilização de precatórios para quitação de tributos vem se mostrando comum entre contribuintes de todo o País, especialmente das pessoas jurídicas, adquirentes desses créditos. Contudo, ao mesmo tempo em que se mostra economicamente vantajoso esse mecanismo de redução da carga fiscal, há receio desses contribuintes na utilização de tais créditos. E isso porque há dúvida sobre a configuração ou não de crime contra a ordem tributária em determinadas operações da espécie.

A relevância deste problema, portanto, está justamente na legitimidade dessas operações no âmbito penal, situação que depende da forma e da eficácia da utilização desses no plano civil, bem como - e principalmente - da intenção do agente quando lança mão deste mecanismo.

Essas dúvidas passaram a surgir em virtude de questionamentos de alguns órgãos fazendários e do Ministério Público, os quais, ao analisarem ações de empresas que buscam compensar seus créditos de precatórios com tributos, entenderam ter ocorrido determinadas espécies de crimes contra a ordem tributária.

De acordo com essa corrente, por exemplo, o ato de oferecer precatórios para extinção do ICMS - pela via da compensação - caracterizaria o delito tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, que diz ser crime "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos". Além disso, as operações com precatórios, se não compreendidas, também podem ser enquadradas em outros tipos penais; situação que, a exemplo dos supracitados posicionamentos do Fisco e do Ministério Público, podem desencadear condenações injustas.

Diante disso, o objeto deste trabalho é estudar as características de todos os elementos constantes das operações com precatórios, desde a natureza desses créditos até os aspectos dos tipos penais tributários aos quais eles podem estar vinculados. Isso para averiguar se a tentativa de utilizar precatórios para pagar tributos devidos seria ato criminoso, dotado de dolo para a redução ou supressão tributária.

1 DOS EFEITOS PENAIS DA UTILIZAÇÃO DE PRECATÓRIOS PARA A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Diante do atual quadro de inadimplência sistemática dos precatórios pelo Poder Público, os credores não viram outra alternativa além da venda desses créditos. Os adquirentes, na maioria esmagadora das vezes, são pessoas jurídicas que objetivam, com isso, oferecer esses mesmos precatórios para a quitação de seus tributos; e fazem isso com fundamento no art. 78, § 2º, do ADCT, que deu aos precatórios inadimplidos força de moeda liberatória do pagamento de tributos, sendo que a operação prevista neste dispositivo - compensação - foi convalidada pelo art. 6º da EC 62/2009.

Portanto, a conclusão é de que a utilização de precatórios para pagamento de tributos, embora polêmica, é forma legal de redução tributária, não sendo admissível considerar tal operação como tentativa de burlar o Fisco. Caso fosse uma forma de evasão, não haveria dispositivos constitucionais prevendo a sua possibilidade, tampouco jurisprudência aceitando operações da mesma espécie.

Assim, consolidada a ideia no sentido de que o precatório é forma constitucional (portanto, legítima) para a redução tributária, faz-se mister analisar os efeitos dessa operação no âmbito penal.

1.1 Dos efeitos quanto ao crime previsto no artigo 1º, II, da Lei nº 8.137/1990

A utilização dos precatórios para compensação com tributos ocorre, na maioria das vezes, pela oferta mediante pedido administrativo. Ou seja, na data do vencimento do tributo, o contribuinte protocola petição na Secretaria da Fazenda respectiva (dirigida à autoridade responsável pela arrecadação fiscal), em que informa a existência de determinado valor de exação e, concomitantemente, oferece seus precatórios em compensação, requerendo a extinção do tributo.

No entanto, no caso do ICMS, há contribuintes que buscam a extinção do crédito fiscal de outra forma, qual seja: pela utilização dos precatórios diretamente na GIA, no campo "outros créditos" (no Estado de SP, por exemplo, a modalidade "outros créditos" está na aba "Apuração do ICMS", quadro 007 ¹).

Há, porém, diferenças nos efeitos desses dois pleitos. Enquanto no primeiro os créditos são ofertados após a apuração do ICMS - que se dá subtraindo-se os débitos dos créditos do período - de modo que os precatórios são ofertados para quitar o saldo devedor; no segundo, tais títulos são utilizados na própria apuração do ICMS, na citada coluna "outros créditos", quando o contribuinte o considera um crédito comum para fins de compensação escritural, a qual ocorre para evitar a cumulatividade do imposto (segundo a regra do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal ²).

Para este último caso, a incidência do ato no art. 1º, II, da Lei nº 8.137/1990 seria hipotética, ou seja, dependeria da compreensão dos elementos do tipo penal no caso concreto. Para melhor entendimento, importante a transcrição do mencionado artigo:

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

[...]

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

É que a GIA - documento fiscal - somente deve considerar valores puramente de natureza tributária, obrigatoriamente específicos do ICMS, porquanto seu objetivo é justamente verificar o quanto de ICMS é devido no período. E o precatório é um objeto estranho à operação "débito x crédito" realizada, pois não representa valor de ICMS, mas rubrica diversa.

Resumindo: somente é possível saber quanto de ICMS será devido se a apuração considerar, no período, quanto há de crédito de ICMS e quanto há de débito deste mesmo imposto, não podendo haver subtração de precatórios, que são de natureza diversa. É o mesmo que, na tentativa de verificar o número de laranjas boas do total da safra, o agricultor subtrair maçãs podres. Ora, para saber o número de laranjas boas, ele terá de extrair, do total de laranjas (soma das boas e podres), somente as "laranjas" podres, não outra espécie de fruta.

Assim, se considerada essa hipótese, ao utilizar-se de precatórios na GIA mensal para apurar - e conseqüentemente diminuir - o ICMS devido, o contribuinte enquadrar-se-ia no tipo penal do art. 1º, II, da Lei nº 8.137/1990, que considera crime a redução ou supressão tributária mediante o ato de "fraudar a fiscalização tributária, *inserindo elementos inexatos*, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal".

No caso, então, teoricamente os "elementos inexatos" seriam os precatórios, que não têm natureza de ICMS e por isso seriam imprestáveis para o cálculo do quanto é devido do próprio ICMS no período apurado.

No entanto, em hipótese diversa - à qual me filio - se observarmos o conceito de "elementos inexatos", veremos que o mesmo afasta essa ideia, deixando evidente que a operação com precatórios, mesmo se utilizada em GIA - na apuração do imposto - não se enquadra do mencionado elemento do tipo. Para melhor compreensão, segue a explicação a respeito daquele conceito dada por Andreas Eisele ³:

Inserir elementos é a conduta comissiva de colocar, incluir, anotar, descrever, redigir, consignar informações acerca de fatos, em documentos ou livro, que indiquem sua ocorrência (ou não) ou suas características (como circunstâncias de tempo, modo, local, sujeito e conteúdo, abrangendo quantidade, natureza, valor etc.).

A inexatidão significa a contradição entre o fato real e o consignado, caracterizando a essência da simulação.

[...]

Portanto, a inexatidão é a não correspondência entre as características reais do fato e as declaradas ao Fisco pelo sujeito, de forma consciente, e com a intenção de obter a supressão ou redução tributária.

Observando-se o conceito de Andreas Eisele, vê-se que "elemento inexato" não é simplesmente elemento "imprestável", mas sim algo que não corresponde à realidade; é a situação levada ao Fisco que não equivale à verdade. No caso ora estudado, porém, isso não ocorre, pois ao inserir precatórios na coluna "Outros Créditos", o contribuinte afirma claramente que a rubrica utilizada é, de fato, precatório, ou seja, ele leva à tributação as características reais do fato, havendo correspondência entre sua declaração e a situação real. Não há simulação alguma, como reclama o doutrinador anteriormente mencionado.

A inexatidão prevista na lei penal está relacionada à questão matemática, ou seja, a uma expressão que não condiz com o numerário declarado, o qual precisa ser exato, correto, preciso, de modo a se atingir uma tributação rigorosa e justa. É o ato de inserir, por exemplo, R\$ 30,00 na nota fiscal quando a operação de circulação de mercadoria foi de R\$ 50,00; ou anotar na GIA um crédito de R\$ 40,00, quando o real montante é de R\$ 20,00, situação que traz creditamento a maior e longe da realidade.

O ilustre doutrinador Luiz Regis Prado traz entendimento interessante a respeito da "inexatidão" prevista no dispositivo ora comentado ⁴:

Inserir elementos inexatos é uma conduta de natureza comissiva e equivale a introduzir, incluir, colocar informações sobre fatos, em documento ou livro, que não correspondem à realidade (v.g., a denominada "nota vazada", que consiste no fato de que ocorre a venda e recebimento do valor total da mercadoria, mas, quando da emissão da nota, consta somente declaração de uma parte dos valores. Essa modalidade é também denominada de "meia nota", porém, na realidade, nem sempre os valores são meio a meio, pois a percentagem declarada varia tanto para cima como para baixo dos 50%). Ocorre aqui uma dissonância entre a realidade fática (ou jurídica), atinente ao contribuinte, ou seja, a inexatidão decorre da não-correspondência do lançado nos livros ou documentos e a realidade dos fatos, o que caracteriza falsidade ideológica. Caso a inexatidão seja decorrente de erro ou equívoco sem intenção de fraudar o Fisco, será penalmente irrelevante.

Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro apresentam conceituação semelhante, afirmando que "elementos inexatos" são aqueles "incorretos, incompletos ou não verdadeiros ⁵".

No caso em estudo, todavia, isso não acontece, pois a inserção de precatórios na coluna específica "Outros Créditos", embora não seja adequada - pois não representa ICMS, como visto anteriormente -, é rubrica correta e precisa, representando exatamente o que ela é.

E mesmo que se entenda a inexatidão não só como a alteração da realidade fática, mas também da jurídica - quanto ao significado jurídico do fato -, isso não pode ser considerado para fins de enquadramento do agente no tipo penal do mesmo inciso II. Isso porque a inexatidão, nesse último caso, adveio de uma alteração do significado jurídico do fato, isto é, foi oriundo de uma interpretação do contribuinte a respeito da legislação tributária, o que ocasionou a redução fiscal. Essa situação, contudo, não tem viés fraudulento, eis que não houve simulação.

Nesse sentido é a doutrina de Alecio Adão Lovatto ⁶:

Assevera-se que a inexatidão pode ser quanto ao fato e quanto ao significado jurídico deste. No caso do inciso em comento, deve-se entender a expressão *elementos inexatos* de modo restrito, de modo a abranger apenas aquela relativa aos fatos e não ao significado jurídico, pois não é o contribuinte obrigado a adotar sempre a interpretação da qual resulte maior ônus tributário.

No caso da inserção dos precatórios na GIA como forma de abatê-lo do ICMS a ser pago em determinada competência, o ato do contribuinte adveio da interpretação no sentido de que o precatório é rubrica passível de ser utilizada para compensação (uma vez que é crédito de responsabilidade da própria Fazenda Pública credora do ICMS a ser pago, além de haver previsão constitucional permitindo o acerto de contas). Ou seja, esse ato não foi fruto de uma imprecisão, de uma contradição entre o fato real e o consignado - porquanto o precatório representa matematicamente o que ele é -, mas sim de uma compreensão de sua realidade no plano jurídico, no sentido que é crédito passível de utilização para apuração do ICMS.

É importante observar que os tribunais brasileiros entendem como "elemento inexato" não a simples utilização equivocada de rubrica, mas sim a tentativa de fraudar o Fisco pelo uso de item sabidamente contrário ao ordenamento jurídico. O Tribunal de Justiça do Estado do RS, por exemplo, concluiu pelo enquadramento de contribuinte no art. 1º, II, da lei porque o mesmo teria inserido valores de créditos fiscais *a maior* nos Livros de Registro de Entradas e de Apuração de ICMS. Com efeito, segue trecho do relatório desse acórdão ⁷:

[...]

1. Os denunciados Lourenço Ferrari, Adefar Berton e Marino Marchetto, no período de março a julho de 1996, na sede da Cooperativa Vitivinícola Pompéia Ltda., localizada na Vila Pinto Bandeira, s/nº, Bento Gonçalves, RS, mediante acordo de vontades e decisão conjunta na administração da referida empresa, suprimiram e reduziram tributo estadual de ICMS, fraudando a fiscalização tributária, *ao inserirem elementos inexatos, consistentes em valores de créditos fiscais a maior*, nos Livros de Registro de Entradas e de Apuração de ICMS.

2. Para tanto, os denunciados transportaram o saldo da coluna "imposto creditado", folha 035 para a folha 036, ambas no Livro Registro de Entradas nº 16, de forma a aumentar em R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) o saldo transportado, ou seja, *na folha 035, o somatório final a ser transportado era R\$ 1.278,52 (um mil, duzentos e setenta e oito reais e cinquenta e dois centavos), mas na folha seguinte aparece o valor de R\$ 21.278,52 (vinte e um mil, duzentos e setenta e oito reais e cinquenta e dois centavos) como se este fosse o saldo/quantum transportado da folha anterior.* (grifamos)

Pode-se observar que a conduta considerada como crime teve como "elemento inexato" os valores de créditos fiscais *a maior*; isto é, o contribuinte, ao apurar o seu ICMS, utilizou valores em montante superior à realidade, de modo a abatê-lo do total devido e, com isso, reduzir o tributo que seria pago.

No mesmo julgado, o relator também descreve outro ato do contribuinte, este com viés de falsidade *stricto sensu*:

3. Outrossim, utilizando de um segundo procedimento ilícito, os acusados inseriram, no Livro de Entradas, os totais das colunas "imposto creditado" *em valores a maior*, ou seja, no local destinado aos valores totais do "imposto creditado", no final das fls. 36, 37, 38, 39 e 40 do mencionado livro, *escuraram montantes - falsos - diversos e superiores à soma correta dos valores reais creditados* (autuação e informação anexas, fls. 4, 5, 269 e 270, vol. 1). (grifamos)

É necessário atentar que o julgador descreve o ato delituoso quando afirma que os contribuintes "escurtaram montantes - falsos - diversos e superiores à soma correta dos valores reais creditados". Ou seja, o crime adveio não da escrituração de rubricas equivocadas, mas de rubricas cujos valores são diferentes da realidade, superiores à soma correta dos reais creditados.

E há outros julgados do mesmo tribunal em que a expressão "elementos inexatos" está relacionada a atos de falsidade, de ardil, de diferenças de valores, em que o agente usa montante diverso da verdade dos fatos. Seguem alguns outros exemplos:

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - ART. 1º, II, LEI Nº 8.137/1990 - COMPETÊNCIA - PROVA - DESCLASSIFICAÇÃO - DOSIMETRIA - Tratando-se de imputação de prática de sonegação fraudulenta de ICMS, tributo estadual, a competência, obviamente, é da Justiça Estadual. Irrelevância dos eventuais reflexos que os fatos incriminados possam produzir em outros tributos, destinados à União. Réu com poder de gerenciamento na loja e com procuração da proprietária para atuar com amplos poderes. Comprovado que efetuava operações de saídas de mercadorias inserindo *elementos inexatos* em notas fiscais, ou seja, *a prática conhecida como "nota calçada"*, a condenação é de rigor. Pena-base aplicada de acordo com os vetores do art. 59 do CP. Acréscimo pela continuidade compatível com a quantidade de infrações perpetradas. Inaplicabilidade, porém, do art. 72 do Código. Quantitativo de dias-multa estabelecido mediante a aplicação de fração, guardada simetria com o aumento verificado na pena privativa de liberdade em face da continuidade delitiva, sobre o quantitativo disposto para cada uma das infrações. Apelo não provido. (Apelação Crime nº 70041834524, 4ª C.Crim., TJRS, Rel. Marcelo Bandeira Pereira, Julgado em 25.08.2011)

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - Comete o delito previsto no art. 1º, II, da Lei nº 8.137/1990, a agente que frauda a fiscalização tributária, efetuando operações de saídas de mercadorias, inserindo *elementos inexatos* nas notas fiscais, *utilizando-se do expediente denominado "nota calçada"*. Condenação mantida. PENA DE MULTA - O disposto no art. 72 do CP não se aplica ao crime continuado. Orientação do STJ. Pena pecuniária reduzida. ATENUANTES - A existência de atenuantes, ainda que obrigatórias, não tem o condão de levar a pena para alguém do mínimo legal. Pena majorada. CRIME CONTINUADO - O acréscimo decorrente da continuação deve manter uma proporção com o número de infrações, isto é: quanto mais crimes, maior o aumento. Apelo ministerial provido. (Apelação Crime nº 70039750864, 4ª C.Crim., TJRS, Rel. Constantino Lisbôa de Azevedo, Julgado em 29.06.2011)

Pela leitura desses precedentes, fica evidente que os atos tidos como delituosos não são originados de inserção de rubricas simplesmente contrárias à legislação fiscal, mas sim de elementos contrários à *realidade*, que não traduzem a verdadeira riqueza levada à tributação pelo contribuinte. São atos em que o agente insere dolosamente valores a menor ou a maior em seus documentos ou livros fiscais, objetivando diminuir valor do imposto a ser pago.

Ora, não se pode comparar essas atitudes com a utilização de precatórios nos documentos (GIAs) ou livros fiscais, como forma de apurar o ICMS do período; isso porque esta considera rubrica legítima, prevista constitucionalmente. Com efeito, mesmo se não aceito pela Fazenda Pública, trata-se um elemento de acordo com a realidade, que traduz uma riqueza existente, fiel à verdade.

E mesmo se a análise do ato passar pelo elemento subjetivo do tipo penal - o dolo -, a eventual redução do tributo com a utilização do precatório será advinda de mecanismo constitucional, não de falsidade, de omissão de valores. Neste caso, como entendem Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio, o dolo consiste "na intenção consciente e livre de fraudar a fiscalização tributária, "utilizando-se o agente da inserção de dados falsos, ou da omissão de alguma operação tributária de relevo" ⁸.

Assim, não há como enquadrar o contribuinte que utiliza precatórios na GIA - para fins de apuração do ICMS - no tipo penal do art. 1º, II, da Lei nº 8.137/1990, pois dois de seus elementos não foram preenchidos, quais sejam: o relativo a "fraudar a fiscalização tributária" e o da expressão "inserindo elementos inexatos".

No entanto, em respeito a possíveis entendimentos contrários, com a hipótese de ser considerado preenchido o tipo penal anterior na situação ora estudada, é importante a análise da sua sujeição ativa.

Quanto à eventual sujeição ativa deste delito, em que pese a intenção do agente seja de quitar o tributo pela utilização do precatório, o fato é que ele sabe - ou deveria saber, porquanto é conhecimento básico para quem comumente realiza estas operações - que, para averiguar o quanto pagar de ICMS no mês, não se pode deduzir desse imposto rubricas que não sejam da mesma natureza. Neste caso, como essa espécie delitiva não configura crime próprio, o fato pode ser realizado por outra pessoa que não seja o sujeito passivo da relação jurídica de cunho tributário ⁹ (contador).

Por isso, o crime descrito pode ter como autor o contribuinte (sócio e/ou administrador da empresa) e como partícipe o seu contador, caso este tenha consciência do ilícito. No entanto, caso o sujeito que efetivamente insira o precatório na GIA não possua a consciência da finalidade do ato praticado, o sujeito ativo - que possui o domínio do fato - estará realizando a conduta na forma mediata ¹⁰.

1.2 Dos efeitos quanto ao crime previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990

Como afirmado no item anterior, a utilização dos precatórios para compensação com tributos pode ocorrer tanto pela oferta desses créditos mediante petição protocolada na Secretaria da Fazenda respectiva como pela utilização dos precatórios para apuração do tributo - no caso do ICMS - quando a compensação ocorre com a inserção dos precatórios na coluna "Outros Créditos" (na GIA).

O segundo caso foi estudado no item anterior, em que a conclusão foi pela inexistência de crime contra a ordem tributária.

A questão a ser analisada neste item, porém, trata da primeira forma de compensação, que é a mais utilizada pelas empresas. É aquela em que, na data do vencimento do tributo, o contribuinte protocola petição na Secretaria da Fazenda respectiva (dirigida à autoridade responsável pela arrecadação fiscal) informando a existência de determinado valor de exação e, concomitantemente, oferece seus precatórios em compensação, requerendo a extinção do tributo.

Em que pese a compensação com precatórios estar prevista na Constituição Federal (art. 78, § 2º, do ADCT e art. 6º da EC 62/2009), ter aceitação jurisprudencial (RE 550.400/RS e RMS 26.500/GO), e, em alguns Estados, estar prevista expressamente em lei (Rio de Janeiro, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Ceará, Maranhão, Roraima, Santa Catarina, Alagoas, Rio Grande do Norte, Amazonas e Pará, além do Distrito Federal), diversos órgãos fazendários não aceitam essa prática. E essa não aceitação também se verifica em alguns órgãos do Poder Judiciário.

Diante disso, a não aceitação da operação gera o inadimplemento e, se o tributo inadimplido é indireto, sendo descontado ou cobrado de outrem - como o ICMS -, pode configurar o delito tipificado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, cuja redação é a seguinte:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

[...]

O ICMS, na modalidade da Substituição Tributária, é tributo em que a lei atribui a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) a responsabilidade pelo pagamento do valor incidente nas subseqüentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final. Esse valor pago pelo substituto, em que pese não ser destacado na nota fiscal, é cobrado posteriormente do destinatário da mercadoria por meio de fatura, ou seja: há, de fato, uma oneração do próximo da cadeia fiscal e, por conseguinte, uma desoneração do substituto, que é o primeiro da cadeia.

A questão, porém, é que a própria essência do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 é de crimes cuja inexistência de fraude é flagrante, porquanto o contribuinte nada esconde do Fisco. Enquanto no art. 1º da mesma lei a punição é justamente pelo artil, malandragem, falsidade, no inciso II do dispositivo seguinte há mero inadimplemento, não havendo coerência do legislador em colocar no mesmo patamar - contradição que a diferença das respectivas penas não afasta - atos de causas e efeitos diametralmente opostos.

E essa injusta situação acentua-se no caso aqui estudado, em que o contribuinte utiliza-se de crédito cujos efeitos extintivos do débito tributário são constitucionais - na pior das hipóteses são discutíveis -, circunstância que o coloca longe de ser comparado ao inadimplente voluntário.

Ao estudarmos a Teoria Geral do Crime, percebemos que a avaliação do fato passa pelas circunstâncias formais e materiais. A avaliação formal apegar-se ao enquadramento do ato na descrição formal (escrita) do tipo previsto em lei, sendo essa descrição oriunda de mera política jurídico-criminal, independentemente de qualquer valoração ética ou moral. Já na avaliação material, o mesmo ato é observado pelas suas consequências morais e a extensão da lesão causada ao bem jurídico que se busca tutelar.

No caso ora estudado, a falta de recolhimento de ICMS, mesmo com a utilização dos precatórios, enquadra-se formalmente no fato típico "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", porquanto o Fisco não aceitou citados créditos em compensação e, com isso, deixou o contribuinte na situação de inadimplência. Entretanto, o mesmo fato não constitui crime pela forma material, porquanto a consequência moral da falta de recolhimento do tributo - considerando ter havido oferta de precatórios aceitos constitucionalmente - não é a mesma de um simples inadimplemento, em que o contribuinte simplesmente deixa de pagar o tributo e não toma nenhuma atitude contrária a isso.

Observando-se, pois, a avaliação material do comentado inciso II do art. 2º, percebe-se que ele objetiva punir aquele que é *moralmente* inadimplente, isto é, o indivíduo que não paga e *não quis* pagar o tributo descontado ou cobrado. Não há como estender a mesma aplicação aos casos em que o contribuinte objetivou o pagamento do imposto, ainda mais quando essa forma de quitação escolhida por ele é prevista em lei.

Além disso, essa avaliação material, para ser moralmente mais justa e averiguar a real lesão do ato realizado - no caso a supressão tributária - deve atentar para todas as circunstâncias presentes.

Com efeito, é sabido que o legislador, ao tipificar os crimes contra a ordem tributária, objetivou a proteção do patrimônio estatal, consistente na receita pública de natureza tributária. Ou seja, é a escolha do próprio Estado, no seu aspecto concreto (material), visando ao dinheiro, ao patrimônio; não é à proteção de bem imaterial, como a "paz pública" do art. 286 do Código Penal.

Diante disso, a materialidade do crime tipificado no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990 se constata por meio de algo concreto, isto é, com a efetiva redução ou supressão tributária, que é causadora do prejuízo ao Erário Público, não com o simples inadimplemento. Por essa razão é que discordamos, com todo o respeito, da opinião, no sentido de que o art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 prevê crime formal, de mera conduta, independentemente do resultado (dano ao Erário), no sentido de que a consumação dá-se com o simples inadimplemento.

É que boa parte da doutrina entende que citado delito é formal porque a lei penal objetiva, com a tipificação das condutas do art. 2º, a proteção da "legítima expectativa de ingressos aos cofres da Receita", não do patrimônio público já consolidado ¹¹. No entanto, não entendemos dessa forma, porquanto tanto o art. 1º como o art. 2º da mesma lei têm como bem jurídico tutelado o patrimônio público, o qual será violado de forma idêntica em ambos, isto é, haverá prejuízo efetivo ao Erário de qualquer forma, não simples expectativa disso.

Com efeito, Andreas Eisele partilha deste mesmo entendimento ¹²:

Trata-se de crime *material*, cujo resultado se implementa com a situação configuradora do dano ao erário, decorrente do não recebimento do valor devido, ocasionado pela falta de pagamento (recolhimento) do tributo a que o sujeito estava obrigado.

Todavia - e direcionando esta nossa posição ao tema - na utilização dos precatórios, mesmo considerando a hipótese de não ser aceita essa forma de pagamento pelo Poder Judiciário, a situação torna-se dicotômica. Isso porque, ao mesmo tempo em que se configurará o dano ao patrimônio público (pelo ato do contribuinte em não pagar o tributo), também estar-se-á diante de prejuízo ao patrimônio privado (por ato do Estado de não pagar o precatório); além da inadimplência estatal ser algo inteiramente imoral, burlando o art. 37 da Constituição Federal ¹³. Em suma, há conflito de bens a serem tutelados: patrimônio público, patrimônio privado e moralidade pública.

Diante dessas circunstâncias, criminalizar contribuinte que não paga dívida para quem também lhe deve é, na verdade, uma imoralidade, porquanto está se protegendo justamente aquele que tem o dever de dar exemplo: a Administração Pública.

O consagrado jurista Ives Gandra da Silva Martins faz comentários interessantes a respeito do dispositivo aqui estudado ¹⁴:

Levando-se em consideração que, muitas vezes, é o próprio Estado que, sem respeitar o princípio da moralidade, esculpido no art. 37 da Constituição Federal, exige tributos sobre operações que o próprio Poder Público realizou com o contribuinte aplicando-lhe o "calote oficial", há de se convir que a generalidade do dispositivo (descontado ou cobrado) é imoral, principalmente quando o art. principia com o discurso "constitui crime da mesma natureza".

Os Estados, que se recusam a pagar por serviços e mercadorias, os Municípios que atrasam pagamentos, a União, que retarda a adimplência de seus contratos, exigem, todavia, os tributos indiretos (IPI, ICMS, ISS) dos incautos contribuintes que lhes fornecem bens e serviços. Estes, não recebendo do Poder Público o acordado, são, mesmo assim, obrigados a pagar ao Poder Público os tributos sobre o que não receberam, sendo o "calote oficial" a aética regra em vigor.

E logo em seguida o mesmo doutrinador conclui seu raciocínio ¹⁵:

Para mim, o crime só se configura se houver deliberada intenção de não pagar. Uma empresa em dificuldade, que não recebe de seus clientes - principalmente do mais "caloteiro" deles que é o Poder Público - e que deve manter empregos, pagar juros bancários, salários, fornecedores para que não vá à falência, poderá optar pela sobrevivência e deixar de recolher, sem que a falta de recolhimento implique crime, nesta hipótese. Terá de arcar com as penalidades pecuniárias referentes, desde que não sejam confiscatórias, porque se for (tributo e a penalidade) serão inconstitucionais, podendo, todavia, ressarcir-se junto ao junto ao Poder Público pelo fato de a imposição das mesmas ter decorrido da inadimplência do próprio Estado, nos termos do § 6º do art. 37 da CF. À evidência, nesta hipótese, em que há intenção de pagar e não há recursos para o pagamento, nenhuma intenção de sonegar ocorreu, não havendo crime, portanto.

Portanto, no caso daquele contribuinte que utiliza seu direito constitucional de quitar seus débitos fiscais com precatórios devidos pelo respectivo ente tributante, a eventual falta de pagamento não denota materialidade delitiva, por absoluta inconstitucionalidade do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 no caso específico.

1.3 Dos efeitos penais da sentença civil autorizadora da compensação tributária (ausência de tipicidade ou extinção da punibilidade)

Considerando a ideia até aqui defendida de que o precatório é instrumento constitucionalmente legítimo para a extinção de crédito tributário, é importante analisar os efeitos da sentença civil - que admite essa extinção - na esfera penal. É necessário averiguar o que acontecerá com o acusado criminalmente se o montante tributário dito suprimido ou reduzido for extinto judicialmente, isto é, se houver sentença transitada em julgado definindo que os precatórios ofertados são instrumento legítimo para quitá-lo.

Nesse ponto, é importante compreender essa sentença sob dois ângulos, isso porque ela pode gerar a absolvição por ausência de tipicidade - quando a oferta de precatórios for anterior ao vencimento do tributo - ou a extinção da punibilidade - quando a oferta for posterior. Assim, para ter certeza desses efeitos, é relevante considerar todos os detalhes e analisá-los profundamente.

No primeiro caso, devemos considerar o momento do pedido de compensação do tributo com precatórios, ou seja, a data em que o contribuinte ofereceu esses créditos perante a Fazenda Pública respectiva. Isso porque esse aspecto temporal determinará, em eventual aceitação do pedido de compensação administrativa ou judicialmente, se houve ou não ausência de tipicidade.

É que, como afirmado anteriormente, o delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 tem a mesma natureza de "sonegação fiscal", como bem define o *caput* do mencionado artigo, isto é, não se trata de crime formal - e aqui, repete-se, discordamos da maioria da doutrina - porquanto depende da efetiva violação ao bem jurídico tutelado, que é o patrimônio público (o que ocorre somente com a supressão ou redução do tributo). Assim entendendo, o seu momento consumativo se dá no instante em que a exação deveria ter sido recolhida e não foi.

No entanto, se o pedido de compensação ocorre antes do vencimento do tributo e posteriormente gera a extinção do crédito fiscal, não se pode afirmar que houve a redução ou supressão tributária, porquanto o fato delituoso sequer ocorreu. Nesse sentido é o entendimento de Andrei Zenkner Schimidt ¹⁶:

Os delitos de sonegação fiscal, principalmente os materiais, têm seu momento consumativo, de um modo geral, no instante em que a exação deveria ter sido recolhida e não foi. Neste caso, se a compensação regular ocorre antes do vencimento do tributo ou contribuição, não parece possível afirmarmos, sequer, a existência da tipicidade da conduta, na medida em que não houve supressão ou redução de tributo devido.

E o autor continua seu raciocínio em seguida ¹⁷:

Assim, p. ex., se um contribuinte pretender compensar uma dívida fiscal vencida com valores oriundos de um crédito obtido perante o mesmo ente federativo a que é devida a exação, constante em precatório vencido, ou na iminência de vencer, parece evidente que a administração fazendária não irá admitir a operação, na medida em que os valores constantes no precatório não são da mesma origem que os valores tributários devidos.

[...]

Caso o contribuinte obtenha sentença judicial declaratória favorável à compensação, *realizada concomitantemente ao vencimento do tributo*, o trânsito em julgado desta decisão acarretará o reconhecimento da ausência de *imputação objetiva do delito de sonegação fiscal*.

[...]

Neste hipótese, se o Poder Judiciário reconhece a validade da atividade compensatória realizada pelo contribuinte, não parece subsistir válido qualquer delito de sonegação fiscal, ante a ausência de "supressão" ou "redução" do "tributo devido".

Portanto, a conclusão é que a oferta de precatórios em compensação, se realizada antes ou no vencimento do tributo, afasta o seu enquadramento do tipo penal previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Por outro lado, se o pedido de compensação ocorre posteriormente ao vencimento do tributo, a aceitação desse pedido - administrativamente ou judicialmente - com a consequente extinção do crédito tributário pela compensação (art. 156, II, do Código Tributário Nacional ¹⁸) gera o mesmo efeito da extinção da punibilidade prevista no art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003.

E aqui, mais uma vez, citamos Andrei Zenkner Schmidt ¹⁹:

Já no caso de esta compensação ocorrer posteriormente à supressão ou redução do tributo devido, mas antes do recebimento da denúncia, aí sim estaremos diante de causa de exclusão da punibilidade, pois o delito chegou a consumir-se e, não obstante, houve a superveniência da extinção do crédito tributário pela compensação, equiparada, em tudo, ao pagamento para fins de incidência do art. 34 da Lei nº 9.249/1995.

[...]

Caso o contribuinte obtenha sentença judicial declaratória favorável à compensação, realizada posteriormente ao vencimento do tributo suprimido ou reduzido, então a decisão judicial acarretará a exclusão da punibilidade do delito imputado, na forma do art. 34 da Lei nº 9.249/1995, desde que confirmado que os valores compensados sejam suficientes para cobrir o valor do tributo devido e acessórios. Esta hipótese encontra-se fundamento legal no inciso X do art. 156 do CTN. ²⁰

Por isso, a compensação de tributos com precatórios de alguma forma afastará a condenação do contribuinte por crime contra a ordem tributária, seja pela exclusão da tipicidade - se a oferta for até o vencimento do tributo - ou com a extinção da punibilidade - se posterior ao vencimento da exação.

1.4 Dos efeitos processuais da utilização de precatórios (necessidade de suspensão do processo penal)

O Código de Processo Penal prevê hipóteses de suspensão do processo penal enquanto perdurar discussão cível sobre os mesmos fatos. Isso está no art. 93:

Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

Com efeito, no caso de utilizar precatórios com o objetivo de extinguir o crédito tributário, o contribuinte está lançando mão de uma tentativa cível de extinção tributária, a qual está prevista na Constituição Federal.

Devemos observar que mencionado artigo condiciona a suspensão do processo penal a 3 (três) requisitos: 1º - que o reconhecimento da infração penal dependa do resultado do processo cível; 2º - que a questão seja de difícil solução; e 3º - que a questão não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite.

No caso estudado, o contribuinte preenche todos esses requisitos.

Quanto ao primeiro - que o reconhecimento da infração penal dependa do resultado do processo cível -, o reconhecimento da infração penal apurada no processo depende do resultado de outro processos (cível), no qual o crédito tributário poderá ser quitado pela compensação com precatórios, inclusive cuja matéria está reconhecida como "de repercussão geral" pelo STF - RE 566.349/MG. Assim, como o crime se configura pela "redução ou supressão de tributos", isso será afastado se o débito for extinto no processo cível, situação comprobatória da dependência entre as esferas penal e cível. Além disso, mesmo se consumado o delito, a eventual aceitação dos precatórios pelo Judiciário acarretará a extinção do crédito fiscal, que levará à extinção da punibilidade.

Quanto ao segundo requisito - que a questão seja de difícil solução -, a matéria posta no processo penal é de difícil solução justamente porque depende de averiguação no cível, ou seja, não há como reconhecer a existência de redução tributária sem antes verificar categoricamente se a forma de pagamento realizada pelo acusado é possível. Trata-se, portanto, de evidente prejudicialidade, que pode gerar a condenação de cidadão por sonegação inexistente.

Quanto ao terceiro requisito - que a questão não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite -, a matéria objeto da ação penal não versa sobre direito cuja prova a lei civil limite, pois o que se busca na ação cível é justamente quitar o débito tributário analisado no processo crime, ou seja, trata-se de matéria puramente de direito, em que não há qualquer limitação pela lei civil. Em suma, não há nenhuma forma probatória que somente é possível no processo penal.

Portanto, enquadrando-se o agente em todos os requisitos constantes do art. 93 do CPP, é imperioso o trancamento da ação penal.

É preciso observar que a compensação entre débito e crédito, se levada em consideração a possibilidade de acolhimento da tese do contribuinte perante o STF (cuja matéria está em repercussão geral pelo RE 566.349/MG), é questão de tempo. Assim, como se trata de questão cível que inevitavelmente levará à extinção do crédito tributário e, por conseguinte, à extinção da punibilidade do réu, a suspensão do processo penal até o encerramento definitivo da causa cível deve ser realizada, conforme determina o já citado art. 93 do CPP.

Além disso, os mecanismos usados para esse pleito são administrativos - pedido à Fazenda Pública - e judiciais - ação judicial respectiva (mandado de segurança, ordinária, ação em pagamento, consignatória) -, todos previstos nas leis tributárias e processuais, tais como o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, o art. 282 e seguintes do Código de Processo Civil e Lei nº 12.016/2009 (que regulamenta o mandado de segurança).

Assim, a pretensão do contribuinte nos processos administrativo e judicial deve ser encarada como uma tentativa legal e constitucional de pagar os tributos objetos do processo penal. Trata-se de inegável ato de boa-fé, que não pode ser enquadrado como crime.

Ora, já imaginou se há condenação de crime tributário e, posteriormente, o direito à citada compensação é acolhido no STF? Como fica o contribuinte? No caso, a continuidade do procedimento penal é desnecessária, pois é evidente o intuito de pagar o tributo pelo direito constitucional à compensação, não havendo qualquer espécie de tentativa de burla ao Fisco.

Além do mencionado art. 93 do CPP, para esta espécie de situação está previsto na legislação brasileira que a representação fiscal para fins penais só será encaminhada ao Ministério Público "depois de proferida a decisão final sobre a existência do crédito tributário correspondente" (art. 83 da Lei nº 9.430/1996). Ou seja, neste caso, o princípio sobre o qual a norma está apoiado é o mesmo.

Ora, é inegável que há uma questão prejudicial a impedir a persecução penal, a qual está em outro processo que tramita na esfera cível. Neste, o bem tutelado no processo penal (patrimônio público/arrecadação tributária) será também protegido, mas pela compensação do tributo devido com precatórios.

1.4.1 Dos efeitos processuais da utilização de precatórios (necessidade de suspensão do processo penal em virtude do princípio da "Intervenção Mínima")

No caso estudado, a lei penal tributária apresenta-se como uma evidente "norma penal em branco", isto é, dependente de outras normas cíveis para completar o tipo penal. Isso porque, para que o agente se enquadre no tipo previsto no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, é imprescindível que ocorra, antes, a redução ou supressão do tributo, configuradora do delito de natureza civil/fiscal.

Assim, considerando que o delito penal tributário é crime de dano, a sua existência pode ser apurada e resolvida por outro ramo do Direito, com o afastamento desse dano; e isso sem a necessidade de apuração em processo penal.

No caso, como já informado, o bem jurídico tutelado pela norma penal (patrimônio público/arrecadação tributária) pode ser garantido pelo processo cível, tendo em vista que o contribuinte está na iminência de ver extinto o crédito fiscal pela compensação prevista constitucionalmente.

Quanto a isso, mostra-se interessante o entendimento de José Eduardo Soares de Melo ²¹:

O sujeito passivo da relação tributária não pode ser condenado criminalmente no caso da própria Administração, *ou Judiciário*, declararem a inexistência de responsabilidade de natureza tributária, uma vez que a Lei nº 8.137/1990 trata de crime de dano, que envolve a materialidade concernente à falta de pagamento do tributo, e "dolo específico" por parte do agente. Se inexistem tais circunstâncias não há como caracterizar o crime e seu responsável.

Por essa doutrina, conclui-se que, se o sujeito passivo não pode ser condenado criminalmente no caso do Judiciário declarar a inexistência de tributo devido, não pode se manter tramitando ação penal investigadora de redução tributária que está na iminência de ser afastada pelo Judiciário.

A situação, portanto, reclama a imperiosa aplicação do "princípio da intervenção mínima (ou subsidiariedade)", que determina a utilização do Direito Penal como último instrumento do sistema legislativo para a solução do problema. Ou seja, se o bem tutelado pela norma penal puder ser protegido pela lei civil, com a plena solução da questão, não há necessidade da primeira, que é meramente subsidiária.

Com efeito, o doutrinador Guilherme de Souza Nucci expõe com bastante clareza o conceito e a importância da aplicação deste princípio ²²:

Há outros ramos do Direito preparados a solucionar desavenças e lides surgidas na comunidade, compondo-as sem maiores traumas. O direito penal é considerado a última *ratio*, isto é, a última cartada do sistema legislativo, quando se entende que outra solução não pode haver senão a criação de lei penal incriminadora, impondo sanção penal ao infrator. Como bem assinala Mercedes García Arán "o direito penal deve conseguir a tutela da paz social obtendo o respeito à lei e aos direitos dos demais, mas sem prejudicar a dignidade, o livre desenvolvimento da personalidade ou a igualdade e restringindo ao mínimo a liberdade" (*Fundamentos y aplicación de penas y medidas de seguridad en el Código Penal de 1995*, p. 36).

Caso o bem jurídico possa ser protegido de outro modo, deve-se abrir mão da opção legislativa penal, justamente para não banalizar a punição, tornando-a, por vezes, ineficaz, porque não cumprida pelos destinatários da norma e não aplicada pelos órgãos estatais encarregados da segurança pública. Podemos anotar que a vulgarização do direito penal, como norma solucionadora de qualquer conflito, pode levar ao seu descrédito.

[...]

Enfim, *o direito penal deve ser visto como subsidiário aos demais ramos do Direito*. Fracassando outras formas de punição e de composição de conflitos, lança-se mão da lei penal para coibir comportamentos desregrados, que possam lesionar bens jurídicos tutelados.

Diante disso, como o bem tutelado (patrimônio público/arrecadação tributária) pode ser protegido pela ação civil, com a garantia do adimplemento pelo contribuinte, "deve-se abrir mão da opção legislativa penal, justamente para não banalizar a punição" [*sic*], como bem definiu o ilustre doutrinador anteriormente citado.

2 DAS EXCLUDENTES NAS OPERAÇÕES TRIBUTÁRIAS COM PRECATÓRIOS

2.1 Do erro de tipo (norma penal em branco)

Quando se analisa a oferta de precatórios para extinção de crédito tributário, vê-se, como até aqui afirmado, que o seu objeto não é algo absurdo, pois previsto em lei (Constituição Federal de 1988) e acolhido por boa parte da jurisprudência. A legitimidade é tamanha, que - repete-se - a matéria foi reconhecida como de repercussão geral pelo STF e está aguardando julgamento (RE 566.349/MG).

Dessa forma, se considerada inadimplida a dívida, terá ocorrido "erro de tipo" do réu, porquanto este se enganou quanto a alguns dos elementos objetivos dos tipos penais descritos nos arts. 1º, II, e 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 - únicos aplicáveis à espécie ora estudada -, cujos teores são novamente transcritos para melhor análise:

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

[...]

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

[...]

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - *deixar de recolher*, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; (grifo nosso)

Deve ser observado que o tipo penal do art. 1º, II, entende como crime contra a ordem tributária o ato de "suprimir ou reduzir tributo". Trata-se do elemento objetivo do tipo, sem o qual este não subsiste.

Quanto ao art. 2º, II, devemos observar que o tipo penal é constituído dos seguintes elementos: *deixar de recolher* + no prazo legal + tributo ou contribuição social + descontado ou cobrado + na qualidade de sujeito passivo de obrigação + que deveria recolher aos cofres públicos.

No caso, ao ofertar precatórios devidos pela própria Fazenda Pública Estadual, o contribuinte não objetivou "suprimir ou reduzir" (elemento do tipo definido no art. 1º, II), tampouco "deixar de recolher" (elemento constante do tipo definido no art. 2º, II) o tributo, mas sim, ao contrário, recolhê-lo; ou seja, de todos os elementos constitutivos dos tipos penais dos incisos II dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, o contribuinte somente equivocou-se quanto às expressões "suprimir ou reduzir tributo" e "deixar de recolher", porquanto, na sua cabeça, ele estava quitando o tributo ao oferecer precatórios. Em suma, ele não objetivou a supressão tributária, tampouco quis "deixar de recolher" tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação, que deveria recolher aos cofres públicos.

Com efeito, o erro sobre qualquer um dos elementos do tipo exclui o dolo, havendo, no máximo, condenação por crime culposos, se previsto em lei, conforme disposto no art. 20 do Código Penal: "O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposos, se previsto em lei".

No entanto, a condenação pela forma culposa somente é possível se o erro for escusável, isto é, se o agente não agiu com descuido, com desatenção, podendo prever que haveria inadimplência tributária.

A situação, porém, é de erro escusável, porquanto existe previsão constitucional a respeito da legitimidade de quitação de tributos com precatórios (art. 78, § 2º, do ADCT e art. 6º da EC 62/2009) e jurisprudência favorável no STJ e STF (RMS 26.500/GO e RE 550.400/RS, respectivamente), além de a matéria estar em repercussão geral no STF (RE 566.349/MG).

Ademais, mesmo reconhecendo-se a conduta como inescusável - situação que admite o enquadramento do ato em crime culposos -, o contribuinte, no caso, está isento de pena, pois, nos crimes contra a ordem tributária, não há previsão de condenação em crime culposos.

2.2 Do erro de proibição

Além da configuração do erro de tipo, o fato pode também ser enquadrado no "erro de proibição". Isso porque o histórico legislativo do caso concreto demonstra que, se for constatada a inadimplência, o agente não tinha noção da ilicitude do fato, pelo contrário, pois há previsão constitucional e amparo jurisprudencial para a forma utilizada por ele para a quitação do tributo.

Ademais, normalmente o agente atua conforme orientação de conhecidos e respeitados escritórios de advocacia, que comprovam - em virtude da existência de previsão legal e jurisprudência consistente - que seria possível quitar o ICMS com precatórios devidos pela própria Fazenda Estadual. Ora, há diversos profissionais do Direito afirmando em todos os veículos de comunicação, em inúmeras obras jurídicas, que os precatórios são instrumentos hábeis para extinguir créditos tributários. E fazem isso, como já visto, com base legal e jurisprudencial, o que torna legítima essa orientação.

Com efeito, a oferta de precatórios devidos pela própria Fazenda Estadual para a quitação do débito tributário é algo que, no mínimo, pode ser encarado como controverso, dada a já informada repercussão geral da matéria. No entanto, está longe de ser procedimento cujo objetivo é ilícito, como exige a legislação penal.

O que se vê, então, é que o agente, diante das circunstâncias e das claras previsões legais que trazem a possibilidade de quitação de tributos com precatórios, não pode julgar que o mecanismo resultará na inadimplência do tributo. Tanto é verdade que o STF e o STJ têm posicionamentos favoráveis ao seu ato, como se vê pelas conhecidas decisões judiciais prolatadas no RE 550.400/RS e no RMS 26.500/GO; além do fato do mesmo STF ter reconhecido o tema "compensação de tributos com precatórios" como de repercussão geral (RE 566.349/MG), como demonstrado anteriormente.

Ora, se os próprios componentes do Judiciário afirmam que seria legal o ato do contribuinte, resta demonstrado que a legislação é, no mínimo, duvidosa, não podendo ser responsabilizado nenhum contribuinte que aja de uma forma ou de outra, com base em interpretações divergentes. Em suma, *isso demonstra que o suposto erro do contribuinte seria plenamente escusável*.

Erro de proibição é aquele sobre a ilicitude de uma ação típica conhecida pelo agente. É o caso de o agente desenvolver uma ação tipificada como crime, supondo que sua conduta coaduna-se com o direito. Como espécie de excludente da culpabilidade, está relacionada ao fator psicológico, à mente do agente, ao elemento subjetivo; como diz Francisco de Assis Toledo, "culpabilidade é uma ligação de natureza anímica, psíquica, entre o agente e o fato criminoso ²³".

No caso, o erro de proibição se mostra evidente, porquanto o ato praticado pelo contribuinte poderia, em tese, ser enquadrado como crime contra a ordem tributária; contudo, as circunstâncias lhe retiram a culpabilidade, na medida em que o mesmo imaginava que o seu ato era legal, pois o entendimento do agente foi pautado em legislação constitucional e posição jurisprudencial de tribunais superiores, os quais, como já falado, mostram-se claros sobre a possibilidade de quitar tributos com precatórios.

No caso aqui estudado, Francisco de Assis Toledo classificaria a conduta do contribuinte em "erro de proibição indireto", que, segundo ele, é uma espécie do erro de proibição escusável caracterizada quando o agente "erra sobre a existência ou sobre os limites de uma causa de justificação, isto é, sabe que pratica um fato em princípio proibido, mas supõe, por erro inevitável, que, nas circunstâncias, milita a seu favor uma *norma permissiva prevalecente*" ²⁴.

Pode-se observar que a mencionada espécie de erro de proibição é considerada escusável porque o agente não sabe que seu ato pode ser proibido, porquanto imagina, por erro inevitável, que existe uma lei permitindo esse ato na circunstância específica em que ele se encontra, como no caso.

Ora, na hipótese de ser afastado o seu direito de quitar seus tributos com precatórios, pode-se concluir que o contribuinte que utilizou essas operações até poderia ter consciência de que isso geraria inadimplência fiscal; no entanto, ele agiu imaginando que, por ter precatórios devidos pela mesma Fazenda Pública, poderia deixar de pagar em dinheiro as exações de mesmo valor, tendo em vista que, como diz Francisco de Assis Toledo, haveria uma "norma permissiva prevalecente" (art. 78, § 2º, do ADCT), a qual atribuía aos precatórios o poder liberatório do pagamento de tributos. Ademais, a esta circunstância normativa soma-se a fática, relacionada à existência de jurisprudência em diversos tribunais do País - especialmente no STJ e no STF, como visto alhures - aceitando a compensação de tributos com precatórios; sem contar, repete-se, que a matéria está em repercussão geral na Suprema Corte pelo RE 566.349/MG.

Portanto, a existência de norma (e jurisprudência) autorizadora de sua conduta caracteriza o suposto erro do contribuinte como inevitável.

Assim, há claro erro de proibição na utilização de precatórios para compensação com tributos, excluindo-se a culpabilidade do agente.

2.3 Da inexigibilidade de conduta diversa

Segundo o Direito Penal brasileiro, não age culposamente quem, no momento da ação ou omissão, não poderia, nas circunstâncias, ter agido de outro modo, porque não seria exigível de um homem comum comportamento diverso.

Trata-se de conceito estabelecido sobre o pilar da humanidade, ou seja, respeitando os limites mentais, físicos e até mesmo espirituais do ser humano, do homem médio.

Assim, conforme Francisco de Assis Toledo, "a culpabilidade, para configurar-se, exige uma certa 'normalidade das circunstâncias' que cercaram e poderiam ter influído sobre o desenvolvimento do ato volitivo do agente ²⁵". Ou seja, se os fatos não se apresentam normais, não se pode exigir do cidadão uma atitude do mesmo porte.

Nos crimes contra a ordem tributária, a configuração do delito dá-se com o inadimplemento do tributo mediante determinados atos descritos em lei, os quais são elementos dos tipos penais respectivos. Nos tipos do art. 1º, II, e do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 - especificamente na utilização dos precatórios, por exemplo -, pratica crime o contribuinte que suprimir ou reduzir tributo por meio de "inserção de elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal" ou por "deixar de recolher valor de tributo descontado ou cobrado de outrem".

Contudo, essa responsabilidade penal só ocorre em circunstâncias normais, em que era possível exigir do contribuinte somente o pagamento do tributo de forma também normal. Em situação anormal, a tendência é que a conduta seja da mesma espécie, dada a impossibilidade de ação diversa.

Deve-se observar, por exemplo, o caso da ausência de recursos de uma empresa, isto é, quando a mesma somente poderia recolher os tributos se deixasse de pagar os salários de seus funcionários. Aqui, a situação financeira precária é uma situação anormal, a qual explica a existência da sua consequência (inadimplemento fiscal), não podendo se exigir do contribuinte uma atitude normal (pagamento).

No caso ora estudado, eventual inadimplemento tributário adveio de uma situação diferente da maioria. Isso porque o contribuinte, ao mesmo tempo em que é devedor da Fazenda Pública, também é seu credor, estando em pé de igualdade. Além disso, sua condição de credor tem como instrumento o precatório, que é um título cujos efeitos permitem a liberação do pagamento de tributos da respectiva Fazenda Pública, conforme prevê o já citado art. 78, § 2º, do ADCT.

Há, pois, inegável situação de anormalidade em relação à maioria das relações tributárias, não podendo se exigir do titular do precatório a mesma atitude daquele que não é proprietário desse título. Sendo ele credor do Fisco e havendo previsão legal permitindo que ele não pague em dinheiro o seu débito tributário - mas em precatórios -, não se pode exigir do mesmo que quite a exação em espécie. Aceitar essa exigência seria desrespeitar todo o sistema normativo brasileiro, cujas leis estão vinculadas, pois construídas sob o pilar maior da Constituição Federal de 1988.

Aliás, lembremos que a lei dos crimes tributários é norma penal em branco, ou seja, cujos mandamentos são complementados pelos conceitos estabelecidos na legislação tributária - conceitos estes que acabam integrando os tipos penais em razão da necessária observância da sua técnica, critérios e especificidades, uma vez que se trata de matéria extremamente complexa. E isso confirma a obrigatoriedade de interpretação sistemática da lei penal no caso aqui estudado.

Ora, reconhecendo esse vínculo normativo, percebe-se que a aplicação da lei penal para o titular do precatório passa necessariamente pela consideração da lei tributária que regula a relação do tributo com o precatório devido pelo ente respectivo. E essa lei é justamente o já citado art. 78, § 2º, do ADCT, complementado pelo art. 6º da EC 62/2009 e confirmado pela jurisprudência.

Portanto, sabendo-se que há norma no País permitindo que o contribuinte, sendo titular de precatório contra determinada Fazenda Pública, utilize aquele crédito contra esta, não se pode exigir do mesmo conduta diversa - pagamento em espécie -, porquanto sua situação é anormal, é diferente, é específica em relação aos demais.

E não se pode afastar a inexigibilidade de conduta diversa por inexistência de previsão legal, ou seja, afirmando-se que ela não está no rol de excludentes constantes do Código Penal (erro de proibição, coação moral irresistível, obediência hierárquica e inimputabilidade). Isso porque, no caso dos precatórios, a excludente é supralegal, enfocada valorativamente em face das circunstâncias do fato, inseridas no seu contexto ético-social ²⁶. Segundo Davi André Costa Silva, as supraleais "são as causas de exclusão da culpabilidade que não estão expressamente previstas em lei" ²⁷.

CONCLUSÃO

Tendo em vista a importância do tema - dada a crescente utilização de precatórios como meio de quitação de tributos -, acredito ter sido satisfatória a conclusão no sentido de que essas operações não geram nenhuma espécie de condenação por crime tributário.

Diante de tudo o que foi visto neste trabalho, ficou evidente que a utilização dos precatórios para extinção de tributos não configura crime contra a ordem tributária em nenhuma de suas espécies, considerando-se somente os tipos penais previstos no art. 1º, II, e art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 - únicos em que seria possível o enquadramento das situações estudadas.

Relativamente ao art. 1º, II, cuja previsão traz como crime a redução ou supressão de tributos mediante a utilização, em documentos fiscais, de "elementos inexatos", viu-se que os precatórios, mesmo sendo utilizados na GIA como "outros créditos", de modo a apurar o ICMS devido no mês - abatendo-se dos débitos na apuração do saldo do tributo (este credor ou devedor) - não se encaixam no conceito de "elementos inexatos". Isso porque o precatório é rubrica legítima, prevista constitucionalmente. Com efeito, mesmo se não aceito pela Fazenda Pública, trata-se um elemento de acordo com a realidade, que traduz uma riqueza existente, fiel à verdade, não apresentando viés algum de inexatidão.

Quanto ao art. 2º, II, em que o tipo penal prevê como crime a redução ou supressão de tributos mediante o ato de "deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado", também não há crime.

É que a falta de recolhimento de ICMS, mesmo com a utilização dos precatórios, até poderia enquadrar-se formalmente no fato típico anteriormente descrito, porquanto o Fisco não aceitou citados créditos em compensação e, com isso, deixou o contribuinte na situação de inadimplência. Todavia, o mesmo fato não constitui crime pela forma material, porquanto a consequência moral da falta de recolhimento do tributo - considerando ter havido oferta de precatórios aceitos constitucionalmente - não é a mesma de um mero inadimplemento, em que o contribuinte simplesmente deixa de pagar o tributo e não toma nenhuma atitude contrária a isso.

Ademais, a oferta de precatórios dá-se porque a Fazenda (credora do tributo) não os paga, o que é uma imoralidade, violadora do art. 37 da Constituição Federal. Assim, está-se diante de um conflito de bens a serem tutelados: patrimônio público e patrimônio privado, e criminalizar contribuinte que não paga dívida para quem também lhe deve é, na verdade, uma imoralidade, porquanto está se protegendo justamente aquele que tem o dever de dar exemplo: a Administração Pública.

Também foi visto que a sentença cível transitada em julgado autorizadora da compensação de precatórios com tributos gera efeitos de excluir a tipicidade ou de extinguir a punibilidade, dependendo do momento da oferta daqueles créditos.

Com efeito, concluímos que a primeira hipótese ocorre quando o contribuinte ofertou o precatório até o vencimento do tributo, pois não se pode afirmar que houve a redução ou supressão tributária, na medida em que o fato delituoso sequer ocorreu. Já a segunda hipótese acontece quando a oferta dos créditos dá-se após o vencimento do tributo, pois o delito chegou a consumar-se - houve efetivamente a redução ou supressão fiscal - e, posteriormente, ocorreu a extinção do crédito tributário pela compensação, enquadrando-se, portanto, no art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003.

Relativamente às excludentes, o estudo nos fez perceber que o contribuinte, ao buscar quitar seus tributos com precatórios, pode ter excluído o dolo de suprimir/reduzir tributo pela ocorrência de "erro de tipo". Isso porque o mesmo, ao ofertar precatório, entende que está cumprindo com suas obrigações, acha que não está deixando de recolher a exação. Assim, se não for aceito o pedido de compensação, o agente terá equivocado-se quanto aos elementos "suprimir ou reduzir tributo" e "deixar de recolher", presentes nos tipos penais do art. 1º, II, e do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

Além disso, foi visto que é possível a ocorrência de "erro de proibição". Isso porque, embora o ato praticado pelo contribuinte possa, em tese, ser enquadrado como crime contra a ordem tributária, as circunstâncias lhe retiram a culpabilidade, na medida em que o mesmo imaginava que o seu ato era legal, pois o seu entendimento foi pautado em legislação constitucional e posição jurisprudencial de tribunais superiores, os quais mostram-se claros sobre a possibilidade de quitar tributos com precatórios.

E como última excludente, foi constatado que o contribuinte, ao utilizar-se de precatórios para pagamento de tributos, pode ter excluída sua culpabilidade pela "inexigibilidade de conduta diversa". É que, diante das circunstâncias - sendo ele credor e também devedor da Fazenda Pública e havendo legislação atribuindo aos precatórios o poder de quitar tributos - não se poderia exigir outra conduta do mesmo.

Por fim, no que tange ao ramo processual, concluímos que a existência de pleito cível objetivando a compensação de tributos com precatórios gera a suspensão do processo por dois motivos: primeiro, porque o art. 93 do Código de Processo Penal permite a suspensão do processo quando o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão da competência do juízo cível; segundo, porque o bem tutelado no processo penal (patrimônio público/arrecadação tributária) pode ser protegido pela ação civil, com a garantia do adimplemento pelo contribuinte, o que torna desnecessária a utilização e a punição na esfera penal.

Em suma, as operações com precatórios, se realizadas com zelo e respeito aos ditames legais e contratuais, não geram responsabilização criminal, porquanto são medidas previstas constitucionalmente - e legalmente, em alguns Estados da Federação - e admitidas na jurisprudência brasileira.