



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Thadeu José Piragibe Afonso

O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal-Fiscal

Rio de Janeiro

2011

Thadeu José Piragibe Afonso

O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal



Dissertação apresentada como requisito para
obtenção do título de Mestre, ao Programa de
Pós-Graduação, da Faculdade de Direito, da
Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
Área de Concentração: Direito Penal.

Orientador: Prof. Dr. Artur Brito Gueiros de Souza

Rio de Janeiro

2011

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

A257d Afonso, Thadeu José Piragibe.

O direito penal tributário e o instrumentos de política criminal fiscal /
Thadeu José Piragibe Afonso. – 2011.
196 f.

Orientador: Artur Brito Gueiros de Souza.
Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Crime fiscal - Teses. 2. Política tributária - Teses. 3. Direito tributário –
Teses. I. Souza, Artur Brito Gueiros de. II. Universidade do Estado do Rio
de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 343.359

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Thadeu José Piragibe Afonso

O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação, da Faculdade de Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Direito Penal.

Aprovado em: 08 de julho de 2011.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Artur de Brito Gueiros Souza (Orientador)
Faculdade de Direito da UERJ

Profa. Dra. Patrícia Mothé Glioche Béze
Faculdade de Direito da UERJ

Doutora Luciana Boiteaux
Faculdade de Direito da UFRJ

Rio de Janeiro

2011

DEDICATÓRIA

Aos professores, fonte de inspiração para a confecção deste trabalho.

À minha família, pelo incentivo.

RESUMO

AFONSO, Thadeu José Piragibe Afonso. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Brasil. 2011. 196f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

O objetivo do presente trabalho consiste na análise crítica dos efeitos da política criminal fiscal brasileira sobre a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário, investigando se instrumentos de política criminal fiscal auxiliam na proteção do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário. Para tanto, primeiramente, será analisada a criminalidade econômica, bem como os institutos básicos dos delitos tributários. Posteriormente, estudar-se-á o bem jurídico tutelado pelos delitos fiscais e de que forma os instrumentos de política criminal fiscal tem influenciado em sua proteção. O presente estudo é dividido em quatro capítulos. Os dois primeiros dedicados ao enquadramento metodológico do tema, sendo que nos três primeiros optou-se por pesquisar a visão de doutrinadores europeus, sobretudo espanhóis e portugueses, pelo fato de o Direito Penal Econômico apresentar destacado desenvolvimento naqueles países. Já no último capítulo, preferiu-se dar destaque à doutrina e jurisprudência locais, em função de os instrumentos de política criminal-fiscal estudados influenciar a realidade brasileira e não estrangeira. No primeiro capítulo será estudado o Direito Penal Econômico, ramo do Direito Penal que se ocupa da criminalidade econômica, apresentando as diversas teorias a respeito da conceituação dos delitos econômicos. Os delitos econômicos serão, ainda, contextualizados com o fenômeno da expansão/modernização do Direito Penal, apurando-se os efeitos desta espécie de criminalidade dentro de uma sociedade de risco, com todos os novos bens jurídicos dela característicos e passíveis de tutela por meio do Direito Penal. No segundo, analisado os contornos básicos do Direito Penal Tributário, diferenciando-o do Direito Tributário Penal e trazendo as diversas conceituações e classificações dos crimes tributários dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Em seguida, buscar-se-á responder à questão de pertencerem, ou não, os crimes tributários à seara do Direito Penal Econômico, na qualidade de delitos econômicos. Mais à frente, no terceiro capítulo, será investigado o bem jurídico penal protegido pelo Direito Penal Tributário e sua relação com os direitos humanos fundamentais e ao custeio das políticas sociais que o Brasil, como Estado Social e Democrático de Direito, se propôs a desenvolver. No capítulo quatro, finalmente, serão estudados os instrumentos de política criminal-fiscal utilizados no Direito Brasileiro (extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, critérios de aferição dos crimes fiscais de bagatela, natureza jurídica do encerramento do procedimento administrativo fiscal e a não escolha da sonegação fiscal como antecedente da lavagem de dinheiro) e os efeitos que engendram na proteção do bem jurídico penal tutelado pelo Direito Penal Tributário, para, então, concluir o trabalho.

Palavras-Chave: Direito Penal Tributário. Crimes Tributários. Política Criminal Fiscal.

RESUMÉN

AFONSO, Thadeu José Piragibe Afonso. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal. Brasil. 20011. 196f.* Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2011.

El objetivo de este trabajo es el análisis crítico de los efectos de la política fiscal en Brasil a respecto de la protección del bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario, investigando si los instrumentos de política criminal fiscal ayudan en su tutela. Para ello, primero vamos a analizar los efectos de la delincuencia económica, así como las instituciones básicas de delitos fiscales. Este estudio se divide en cuatro capítulos. Los dos primeros dedicados al marco metodológico del tema, y los tres primeros la visión de los eruditos europeos, especialmente españoles y portugueses, porque el desarrollo del Derecho Penal Económico en esos países han puesto de manifiesto. En el último capítulo, se ha preferido dar prominencia a la doctrina y la jurisprudencia brasileñas. En el primer capítulo se estudiará el Derecho Penal Económico, disciplina que se ocupa de los delitos económicos, presentando las diferentes teorías acerca de la conceptualización de los delitos económicos. Los delitos económicos son también contextualizada con el fenómeno de la expansión / modernización del Derecho Penal, que investigan los efectos de este tipo de delito, en una sociedad de riesgo, con todas los nuevos bienes jurídicos característicos. En el segundo capítulo, los contornos básicos de el Derecho Penal Tributario y los conceptos respecto de los delitos fiscales en el ordenamiento jurídico brasileño. A continuación, se tratará de responder a la pregunta de pertenencia o no los delitos fiscales al Derecho Penal Económico. En el tercer capítulo, serán investigados el bien jurídico penal tributario y su relación con los derechos humanos fundamentales. En el capítulo cuatro, por último, se estudiarán los instrumentos de política criminal fiscal y los efectos que generan en la protección de los bienes jurídicos tutelados por el derecho penal fiscal penal.

Palavras-Chave: Derecho Penal Tributário. Delito fiscal. Política Criminal Fiscal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 DIREITO PENAL ECONÔMICO.....	13
1.1 Considerações Iniciais	12
1.2 Conceito e Objeto de estudo: os crimes econômicos.....	14
1.3 Conceitos de Delitos Econômicos	19
1.3.1 <u>O Conceito Sociológico de Delito Econômico</u>	23
1.4 Os delitos econômicos como Manifestação da Expansão do Direito Penal	32
1.5 Os efeitos da Criminalidade Econômica.....	34
2. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	38
2.1 Conceito e Distinção para o Direito Tributário Penal.....	38
2.2 Histórico do Direito Penal Tributário.....	44
2.3 Crimes Tributários – Classificação	45
2.4 Os Crimes Tributários como objeto de estudo do Direito Penal Econômico.....	48
3. O BEM JURÍDICO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E O CUSTO DOS DIREITOS HUMANOS FUNDAMENTAIS.....	53
3.1 Bem Jurídico – Noções Fundamentais	55
3.2 Direitos Humanos Fundamentais	65
3.3 O Custo dos Direitos	70
3.4 O Fundamento e a Função do Tributo na Sociedade	74
3.5 O Bem Jurídico Protegido pelos Crimes Tributários.....	80
3.5.1 <u>Tese Funcional do Bem Jurídico-Penal Tributário</u>	81
3.5.2 <u>Tese Patrimonialista do Bem Jurídico-Penal Tributário</u>	86
3.5.3 <u>Tese da Função Social do Tributo e a Fundamentação Constitucional do Bem Jurídico no Direito Penal Tributário</u>	90

4.	INSTRUMENTOS DE POLÍTICA CRIMINAL FISCAL	96
4.1	Ciências Penais: Dogmática, Criminologia e Política Criminal – Noções Gerais	96
4.2	A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo Sonegado	101
4.2.1.	<u>Noções Gerais e Hipóteses de Aplicabilidade</u>	101
4.2.2.	<u>Requisitos</u>	105
4.2.3.	<u>A Lei n.º 9.964/2000 – O REFIS</u>	110
4.2.4.	<u>A Lei n.º 10.684/2003</u>	115
4.2.4.1.	<u>Art. 9º da Lei n.º 10.684/2003 e sua aplicação nos crimes de apropriação indébita previdenciária</u>	121
4.2.5.	<u>Lei n.º 11.941/2009</u>	126
4.2.6.	<u>Lei n.º 12.382/2011</u>	131
4.3	O Princípio da Insignificância nos Crimes Tributários	132
4.4	O Crimes Tributários como Antecedentes da Lavagem de dinheiro	142
4.4.1.	<u>A Origem da Criminalização da Lavagem de Dinheiro – A Experiência da Itália e dos Estados Unidos da América</u>	144
4.4.2.	<u>A Criminalização da Lavagem de Dinheiro no Plano Internacional</u>	148
4.4.3.	<u>Crimes Tributários como Antecedentes da Lavagem de dinheiro</u>	153
4.5	O Encerramento do Procedimento Administrativo Fiscal como Condição Objetiva de Punibilidade dos Delitos Fiscais	163
5.	CONCLUSÃO	171
	REFERÊNCIAS	177

INTRODUÇÃO

O sistema tributário de um país é composto pelos tributos instituídos pelo Estado e decorre do sistema econômico adotado, da estrutura social, da forma de distribuição de renda e dos escopos fiscais e extrafiscais da arrecadação. No caso brasileiro, o sistema tributário encontra-se fundado na Constituição Federal, da qual surgem os princípios básicos norteadores e limitadores do poder estatal de tributar, além da previsão e divisão de competência fiscal de todos os entes federados.

Sabe-se que o Estado brasileiro tem por objetivos fundamentais da República (art. 3º, CF) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, escopos estes característicos de um Estado Social e Democrático de Direito. Para a consecução desses objetivos republicanos fundamentais, é necessário que o Poder Público obtenha receita. Com efeito, a adoção de instrumentos que possibilitem a captação de recursos para o desenvolvimento das atividades sociais, em volume proporcional aos custos da atuação, é imprescindível.

Neste sentido, os tributos assumem função essencial, sendo a principal fonte de receita pública para o movimento da engrenagem estatal. Todavia, a repartição voluntária de riqueza do indivíduo com o Estado esbarra no individualismo natural do ser humano, sobretudo em uma ordem capitalista, na qual o acúmulo de riqueza constitui primeiro mandamento. Além disso, a relação fisco-contribuinte não pressupõe uma contraprestação concreta de parte a parte, como existe nos negócios privados, o que sempre dificultou a compreensão da real gravidade das fraudes tributárias, bem como contribuiu para que estas não fossem vistas como uma conduta reprovável. Entretanto, o tempo em que a resistência aos deveres fiscais era

considerada ética e moralmente neutra e a fraude fiscal vista como uma espécie de legítima defesa contra o Estado pode ser considerado como parte do passado¹.

Com a substituição do Estado Liberal pelo Social, em que há a prevalência da noção de individualismo com solidariedade social, a noção de bem jurídico ganha novos contornos, de maneira a abarcar não só interesses individuais, como também, meta-individuais, próprios de um Estado Democrático e Social de Direito, tais como a saúde, a educação, o meio-ambiente, a seguridade social, dentre outros. Neste sentido, CLAUS ROXIN afirma que “*no Estado Moderno, junto a esta protecção de bens jurídicos previamente dados, surge a necessidade de assegurar, se necessário através dos meios do direito penal, o cumprimento das prestações de carácter público de que depende o indivíduo no quadro da assistência social por parte do Estado*”².

Embora o bem jurídico imediato dos crimes fiscais seja, majoritariamente, o patrimônio público, consubstanciado na receita advinda da cobrança de tributos, a finalidade de sua tutela, a rigor, está mais relacionada à proteção da destinação social da receita tributária, com a conseqüente preservação da higidez estatal, a qual não é alcançada com a reparação econômica posterior, eis que aquela receita fraudulentamente sonogada dos cofres públicos já faltou e acabou por prejudicar a prestação de algum tipo de serviço público relevante³. Ou seja, o não pagamento voluntário de tributos coloca em risco a atividade estatal direcionada ao cumprimento das exigências constitucionais de promoção da dignidade humana e dos direitos fundamentais.

¹ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 293.

² ROXIN, Claus. Problemas Fundamentais de Direito Penal, p. 27/28.

³ “(...) como o Estado possui a obrigação de prestar serviço de saúde, necessita de recursos financeiros para cumprir sua função; se este não dispuser dos recursos no momento em que se fizer necessário um atendimento, a finalidade social a que se destinava o patrimônio público foi prejudicada, ainda que posteriormente haja uma reparação tributária” (EISELE, Andreas, Crimes Contra a Ordem Tributária, p. 14).

Desta forma, o tributo assume a função de bem jurídico de marcada relevância, necessitando, destarte, de proteção contra aqueles que se recusam a contribuir para o atendimento dos objetivos republicanos já aludidos, fazendo-se necessária a adoção de instrumentos de dissuasão, seja na seara administrativa, ou, subsidiariamente, por meio de sanções penais.

Para sancionar as ações lesivas ou perigosas a bem jurídicos fundamentais, a lei penal se vale de peculiares formas de reação, cujo fito é preservar a convivência humana, por meio da coação estatal, buscando prevenir a ocorrência do dano. No caso dos delitos tributários, não obstante estar presente aquela finalidade preventiva de proteção ao bem jurídico – no caso o tributo – que oriente teleologicamente a norma penal, a tutela penal tributária produz reflexos acessórios, como a instrumentalização do exercício da atividade arrecadadora do Poder Público⁴ e a punição daqueles que se recusam a repartir seus ganhos com toda a sociedade, negando, fraudulentamente, o pagamento do tributo devido. E a escolha pelo uso de sanções penais com vistas à proteção do bem jurídico “tributo” delimita o âmbito de estudo do Direito Penal Tributário.

Hoje em dia, diz-se que este ramo do Direito Penal pode ser considerado uma realidade inquestionável. Os diversos estudos a respeito dos delitos fiscais enfocam, principalmente, a conformação das normas penais-fiscais com os princípios e garantias do Direito Penal, sua interpretação e aplicação dos preceitos e a eficácia político-criminal dos mesmos⁵.

No caso brasileiro, a utilização de determinados instrumentos de política-criminal como a previsão legal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, a não escolha dos delitos tributários como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro, a forma

⁴ EISELE, Andreas, Crimes Contra a Ordem Tributária, p. 13.

⁵ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 293.

peculiar de aplicação do princípio da insignificância aos delitos fiscais e a necessidade de lançamento definitivo do débito fiscal como condição objetiva de punibilidade dos crimes tributários, tem interferido diretamente na proteção do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário.

Assim, o objetivo do presente trabalho consiste na investigação dos efeitos da política criminal fiscal brasileira sobre a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário. Será que, de fato, instrumentos de política criminal fiscal, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, o princípio da insignificância aplicado aos delitos tributários e a exigência do encerramento prévio do procedimento administrativo fiscal para a persecução dos delitos fiscais auxiliam na proteção do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário? E a não escolha da sonegação fiscal como um delito antecedente à lavagem de dinheiro contribui para esta forma delitiva e ainda permite a ocultação dos valores não repassados ao Fisco pelos agentes dos crimes tributários?

Para responder a estas indagações, o estudo será dividido em quatro capítulos. Os dois primeiros são dedicados ao enquadramento metodológico do tema, sendo que nos três primeiros optou-se por pesquisar a visão de doutrinadores europeus, sobretudo espanhóis e portugueses, pelo fato de o Direito Penal Econômico apresentar destacado desenvolvimento naqueles países. Já no último capítulo, preferiu-se dar destaque à doutrina e jurisprudência locais, em função de os instrumentos de política criminal-fiscal estudados influenciar a realidade brasileira e não estrangeira. Na transcrição das fontes, preferiu-se traduzir as opiniões mais importantes, citando, nas notas de rodapé, os trechos em língua original, mantendo, assim, a fidelidade do texto.

No primeiro capítulo será estudado o Direito Penal Econômico, ramo do Direito Penal que se ocupa da criminalidade econômica. Primeiramente serão apresentadas as diversas teorias a respeito da conceituação dos delitos econômicos, desde a concepção sociológica de EDWIN SUTHERLAND, de onde nasceu a noção de *crime de colarinho branco* (*white collar crime*) até a definição bipartida em sentidos amplo e estrito, cunhada por CARLOS MARTINEZ BUJAN-PÉREZ, de ampla aceitação pela doutrina atual. Os delitos econômicos serão, ainda, contextualizados com o fenômeno da expansão/modernização do Direito Penal, apurando-se os efeitos desta espécie de criminalidade dentro de uma sociedade de risco, com todos os novos bens jurídicos dela característicos e passíveis de tutela por meio do Direito Penal.

No segundo, analisado os contornos básicos do Direito Penal Tributário, diferenciando-o do Direito Tributário Penal e trazendo as diversas conceituações e classificações dos crimes tributários dentro do ordenamento jurídico brasileiro, realizando, também, um breve histórico da legislação penal fiscal. Em seguida, buscar-se-á responder à questão de pertencerem, ou não, os crimes tributários à seara do Direito Penal Econômico, na qualidade de delitos econômicos.

Mais à frente, no terceiro capítulo, será investigado o bem jurídico penal protegido pelo Direito Penal Tributário e sua relação com os direitos humanos fundamentais e ao custeio das políticas sociais que o Brasil, como Estado Social e Democrático de Direito, se propôs a desenvolver. Para tanto, será necessário discorrer sobre a teoria geral do bem jurídico, bem como abordar a temática do custo dos direitos, no sentido de que a promoção e tutela pelo Estado dos direitos humanos fundamentais demanda gastos, os quais somente podem ser providos pelos recursos gerados pelos tributo. Nesta esteira, merecerá a devida atenção o significado do tributo para a sociedade. No capítulo, serão ainda analisadas as três

principais teses a respeito do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário, a saber: i) funcional, ii) patrimonial e iii) da função social do tributo.

No capítulo quatro, finalmente, serão estudados os instrumentos de política criminal-fiscal utilizados no Direito Brasileiro (extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, critérios de aferição dos crimes fiscais de bagatela, natureza jurídica do encerramento do procedimento administrativo fiscal e a não escolha da sonegação fiscal como antecedente da lavagem de dinheiro) e os efeitos que engendram na proteção do bem jurídico penal tutelado pelo Direito Penal Tributário. No estudo, será analisada a legislação, conferindo-se ênfase aos entendimentos jurisprudenciais sobre o tema, no objetivo de responder às indagações antes propostas.

O trabalho é finalizado com uma conclusão onde são sintetizadas objetivamente as idéias desenvolvidas nos capítulos precedentes.

1 - DIREITO PENAL ECONÔMICO

1.1. Considerações Iniciais

O primeiro capítulo tem por objetivo demarcar o Direito Penal Tributário no âmbito do Direito Penal Econômico. Isto se justifica na medida em que o Direito Penal Econômico constitui uma matéria jurídica em franco desenvolvimento, o que tem engendrado a preocupação de muitos pesquisadores ao redor do mundo (especialmente no Direito Penal Europeu, notadamente o espanhol). Nesse sentido, o Direito Penal Econômico é visto como palco das mais importantes discussões da dogmática penal contemporânea, como a questão da responsabilidade penal das pessoas jurídicas e de seus órgãos de deliberação coletiva, da utilização de tipos de perigo abstrato, fim da pena, dentre outros temas de marcada relevância.

Do mesmo modo, a criminalidade econômica tem atraído a atenção dos legisladores penais, preocupados com a prevenção e repressão de tais delitos que, em franca expansão, causam grandes prejuízos à sociedade. Estima-se, inclusive, que o prejuízo total gerado pela criminalidade econômica seria superior à totalidade dos danos causados por todo o resto da delinqüência⁶.

Desta feita, dada a importância da matéria, o enquadramento dos crimes tributários no Direito Penal Econômico influenciará diretamente a pesquisa sobre sua legitimidade frente aos instrumentos de política criminal utilizados dentro do Direito Penal Tributário brasileiro, como também ajudará na elucidação da questão da compatibilidade desses instrumentos com o escopo de proteção do bem jurídico tutelado pela tipificação dos crimes tributários.

⁶ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Econômico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitária Ramón Areces, 2010, p. 24.

Nas páginas seguintes, portanto, examinar-se-á a delimitação do objeto de estudo do Direito Penal Tributário e do Direito Penal Econômico para, ao fim, perquirir se os crimes tributários compõem a seara dos delitos econômicos, considerando as mais diversas conceituações cunhadas pela doutrina estrangeira do Direito Penal Econômico.

1.2. Conceito e Objeto de estudo: os crimes econômicos

O desenvolvimento da sociedade moderna tem produzido não só uma elevação da criminalidade tradicional contra a propriedade e o patrimônio (furtos, roubos, estelionatos, etc) como também na criação de novas formas delinquir. Expoente dessas novas formas de delinquência, a criminalidade econômica constitui um fenômeno complexo que, para ser entendido, necessita de conhecimento que vá além de aspectos jurídico-penais⁷ e trafegue pelas estradas da Sociologia e da Criminologia. Essa relação entre desenvolvimento econômico e crescimento da criminalidade deita raízes na teoria criminológica da anomia que, com respaldo nas concepções de DURKHEIM, sugere que a industrialização e a urbanização teriam gerado o crescimento da criminalidade em razão de um grau superior de ausência de regras morais e despersonalização, da ruptura de vínculos sociais, desorientando o indivíduo, o qual perde sua identidade, faltando-lhe objetivos de vida⁸.

O desenvolvimento econômico também trouxe consigo uma carga de riscos sociais diferente dos existentes em uma sociedade pré-industrial, quando eram inimagináveis. Nesse período, a preocupação central do Direito Penal se circunscrevia na proteção de bens jurídicos

⁷ DEL VALLE, Carlos Pérez. "Introducción al Derecho Penal Económico" in Curso de Derecho Penal Económico. 2ª Ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 19.

⁸ DEL VALLE, Carlos Pérez. "Introducción al Derecho Penal Económico" in Curso de Derecho Penal Económico. 2ª Ed. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 21.

individuais, como a vida, a integridade corporal e o patrimônio. Essa realidade acabou por se modificar conforme a sociedade se desenvolvia tecnologicamente e descobria novas formas de produção de bens que, se de um lado traziam maior grau de crescimento sócio-econômico, de outro, geravam perigos para a comunidade. A utilização de energia nuclear, a indústria química, a exploração de combustíveis fósseis, os alimentos transgênicos, as manipulações genéticas, constituem bons exemplos dessa realidade, na medida em que contribuíram para o desenvolvimento da civilização humana, mas trouxeram a desvantagem de colocarem em risco bens jurídicos como o meio ambiente equilibrado e a saúde pública, cuja natureza é supraindividual⁹. Neste contexto de surgimento de uma nova modalidade de criminalidade e de bens jurídicos pertencentes a todos os seres humanos, surgiu o Direito Penal Econômico.

Em uma primeira aproximação conceitual, define-se o Direito Penal Econômico como o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica¹⁰. No entanto, não se cuida de uma conceituação unívoca pois, apesar dos esforços científicos, seja na criminologia seja na política criminal, a delimitação do conceito, da abrangência e do objeto do Direito Penal Econômico não tem sido tarefa fácil. O direito comparado também reflete uma certa confusão no tema, sendo que diversos países têm utilizado a expressão nos mais diversos sentidos, o que resulta em um prejuízo para o desenvolvimento da disciplina e o intercâmbio científico entre os países¹¹.

Quando a doutrina utiliza a expressão Direito Penal Econômico ou Direito Penal Sócio-Econômico não está a referir um Direito Penal distinto. Cuida-se de uma especialização de um ramo de estudo da disciplina criminal, regida pelos mesmos princípios jurídico-penais

⁹ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 32.

¹⁰ BOIX REIG, Javier. Diccionario de Derecho Penal Económico. Madrid: iustel, 2008, p. 168.

¹¹ “(...) el concepto del Derecho penal económico y del delito económico no es claro, sobre todo en la criminología comparada y en el Derecho comparado. Cuando los franceses, por ejemplo, hablan de Droit Penal des affaires, los suecos de ökonomisk brottsliget, los alemanes de Wirtschaftsstrafrecht, no se habla de la misma cosa. Esta evidente laguna impide el desarrollo del pensamiento científico en este terreno, el intercambio práctico de experiencias nacionales y el desarrollo de la reforma del Código Penal.” (TIEDEMANN, Klaus. El concepto de Derecho Económico, de Derecho penal económico y del delito económico. Cuadernos de Política Criminal, n. 28, 1986, p. 65.)

do Direito Penal *comum*, comportando, em linha de princípio, os mesmos institutos dogmáticos tradicionais¹². Pode-se concluir, portanto, que o Direito Penal Econômico constitui um ramo do Direito Penal que tem como denominador comum a atividade econômica¹³.

É verdade que existe doutrina propugnando a autonomia do Direito Penal Econômico frente ao Direito Penal comum¹⁴. Todavia, a expressão foi cunhada com vistas a favorecer a metodologia de pesquisa e o ensino de uma matéria que tem logrado um desenvolvimento legal e científico notável nos últimos anos¹⁵, tornando-a mais didática, e não com o escopo de criar um novo ramo científico totalmente independente do Direito Penal.

A qualificação engendrada tem em perspectiva a peculiar natureza do objeto central do Direito Penal Econômico, os delitos econômicos, que se diferenciam dos delitos comuns, presentes no Direito Penal clássico, que existem desde os primórdios da civilização humana, como o homicídio, o furto, o roubo, dentre outras infrações comuns. À semelhança, a expressão Direito Penal Econômico detém o mesmo valor metodológico das expressões, Direito Penal Administrativo, Direito Penal da Circulação, Direito Penal Sexual¹⁶, dentre outras, como o próprio Direito Penal Tributário.

A individualização do Direito Penal Econômico como uma setorização do Direito Penal clássico também atende a necessidades de estudá-lo de acordo com suas próprias peculiaridades, que muitas vezes o afastam dos institutos tradicionais de Direito Penal. Os

¹² MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte general. 2ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 71.

¹³ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 11.

¹⁴ MUNÓZ CONDE, Francisco. Cuestiones dogmáticas básicas em los delitos económicos. Revista Penal, ano 1, n.º 1, 1998, p. 67.

¹⁵ “La acotación de este sector del Derecho penal bajo la denominación de Derecho penal económico, no persigue una autonomía científica respecto del resto de las disciplinas penales. Com la referencia a este sector del Derecho penal, se trata simplemente de facilitar la labor científica sobre una materia nueva que há protagonizado um desarrollo legal y científico notable em los últimos años”. (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 19).

¹⁶ MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte general. 2ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 71.

delitos econômicos também possuem características em comum entre si que não estão presentes nos delitos comuns, fazendo necessária a elaboração, até mesmo, de uma teoria geral específica para os crimes econômicos. Estar-se-ia facilitando, inclusive, a criação de respostas a problemas comuns de Direito Penal Econômico, evitando-se repetições estéreis e casuísticas a cada um dos delitos econômicos. Em razão das peculiaridades desse novo ramo do Direito Penal, há espaço, ainda, para discussão a respeito de possíveis relativizações de concepções dogmáticas tradicionais presentes nos delitos comuns, mas que não se adequam à realidade dos crimes econômicos, bem como à criação de novas teorias jurídico-penais de imputação, mais encaixadas com o contexto da vida econômica¹⁷.

Por isso, costuma-se dizer que o Direito Penal Econômico é o banco de prova das teorias criminológicas e de grande parte da dogmática penal¹⁸. Como observa MIGUEL BAJO FERNANDEZ, *“en efecto, las categorías dogmáticas de la teoría del delito y los principios de la Parte general del Derecho penal se ven permanentemente expuestos a nuevos problemas que em determinados aspectos han supuesto cambios muy significativos precisamente a partir de la aplicación que éstas suponen em el ámbito de los delitos económicos”*.¹⁹

Por exemplo, é peculiar do Direito Penal Econômico a utilização de tipos abertos, cláusulas gerais e de crimes de perigo abstrato²⁰ extremamente úteis na tutela dos bens

¹⁷ MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Econômico y de la Empresa. Parte general. 2ª edição. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 72-73.

¹⁸ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Econômico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 19.

¹⁹ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Econômico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 20.

²⁰ *“La criminalidad económica se distingue tan claramente de la criminalidad convencional justamente porque el moderno Derecho penal económico, por regla, no está em situación de tipificar lo injusto de um modo preciso. Con la incriminación de hechos económicos punibles se escogen acciones, em el moderno Derecho penal del peligro, que de modo contrario a lo que sucede com respecto a los hechos punibles tradicionales no suscitan la pregunta relativa a quién há hecho esto, sino que provocan la relativa a si lo que há sucedido es realmente hecho punible (...) El desarrollo así reconocible va de la mano com una expansión y una formación del Derecho penal económico em forma de delitos de peligro abstracto em ámbitos que antiguamente eran inaccesibles al Derecho penal, como, por ejemplo, el tráfico de capitales, la explotación del medio ambiente natural y el orden económico.”* (ALBRECHT, Hans-Jörg. Investigación sobre criminalidad económica em Europa:

jurídicos protegidos. A importância dos tipos abertos pode ser vislumbrada no fato de que o delinqüente econômico desenvolve inúmeros meios de cometer um crime, inviabilizando que o legislador penal possa prever, taxativamente, todas as específicas hipóteses de sua prática. No caso dos crimes de perigo abstrato, sua relevância é percebida pelo fato de constituírem uma das melhores maneiras de se proteger um bem jurídico, eis que a índole de tais delitos é eminentemente preventiva. Com efeito, tal técnica de tipificação permite maior grau de precaução, eis que busca sancionar penalmente comportamentos que ainda não causaram danos concretos ao bem jurídico, mas que, no caso de a lesão ocorrer, ela será tão expressiva que restará de pouca eficácia a punição pelo dano, sendo de melhor técnica preventiva a tipificação de atos preparatórios²¹. Outra peculiaridade do Direito Penal Econômico consiste em que os tipos penais econômicos costumam proteger bens jurídicos coletivos ou supraindividuais, como o meio ambiente, as relações de consumo e o sistema financeiro.

Dentro do Direito Penal Econômico há espaço, até mesmo, para o questionamento do sentido da pena, tradicionalmente concebida como meio de ressocialização e reabilitação do socialmente marginalizado ou moralmente desajustado. Nos delitos econômicos, o criminoso não pode ser assim rotulado, eis que aparece como um sujeito integrante de classes sociais economicamente favorecidas e composta por sujeitos crescidos em entidades familiares estruturadas e com acesso farto às necessidades humanas básicas, como alimentação balanceada, educação e saúde. Ou seja, um sujeito tido como moralmente intocável e totalmente integrado à sociedade, que não o vê como um marginal, passa a ser objeto da pena. Ademais, no Direito Penal Econômico, o delinqüente aparece no mesmo nível sócio-

concepto e comprobaciones empíricas. Modernas tendencias en la ciencia del derecho penal y en la criminología. Madrid: Universida Nacional de Educación a Distancia, 2000, p. 260-261.)

²¹ Como diria a sabedoria popular, melhor prevenir do que remediar.

econômico, cultural e ideológico do legislador e do juiz, situação totalmente diferente da presente no Direito Penal clássico²².

1.3. Conceitos de delitos econômicos

Para aqueles que defendem que o Direito Penal Econômico tem como objeto jurídico a proteção da política econômica do Estado, constituindo o conjunto de tipos penais que tutelam a ordem econômica²³, os delitos econômicos são aqueles que tutelam a ordem econômica como um todo, protegendo bens jurídicos atinentes ao Direito Econômico, entendido este como o conjunto de normas jurídicas utilizadas pelo Estado para regular e intervir na Ordem Econômica²⁴. Esta definição de delitos econômicos, calcada na expressão “ordem econômica”, é objeto de críticas de LUÍS GRACIA MARTÍN, eis que a amplitude e vagueza das expressões “ordem econômica” e “ordem social” não permitem a extração dos conteúdos dos tipos penais econômicos²⁵.

Ainda assim, existe certo consenso na doutrina especializada em distinguir delito econômico em dois sentidos: i) conceito estrito e ii) conceito amplo, ainda que não haja

²² “Em este sentido, será necesario cuestionar si el sentido de la pena, concebido hoy como medio de ressocialización y rehabilitación del delincuente, puede mantener tal significación frente a esta modalidad de la delincuencia. (...) En fin, el próprio sentido del Derecho penal, frente a una delincuencia a la que alguien calificó de inextirpable, aparece controvertido em este campo, donde el legislador, el juez y el delincuente participan em uma similar ideología.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Econômico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitária Ramón Areces, 2010, p. 20.)

²³ “(Direito Penal Econômico) É o conjunto de normas que tem por objeto sancionar, com as penas que lhe são próprias, as condutas que, no âmbito das relações econômicas, ofendam ou ponham em perigo bens ou interesses juridicamente relevantes. O Direito Penal Econômico tem por finalidade proteger os bens ou interesses humanos relacionados com a economia.” (SANTIAGO FERREIRA GULLO, Roberto. Direito Penal Econômico. Editora Lumen Júris, Rio de Janeiro, 2001, p. 2)

²⁴ “O Direito Penal Econômico, cujo objeto jurídico é a proteção da política econômica estatal, é a vertente repressiva pela qual haverão de ser sancionadas determinadas condutas relativas a fatos econômicos, assim eleitas pelo legislador como aquelas de maior potencial lesivo aos interesses das sociedade em determinado momento. Isto porque, diante da transgressão a normas consideradas imprescindíveis e vitais à execução da política econômica estatal, seu cumprimento deve ser assegurado, sob pena de ameaça de sanção penal. Evidentemente, ele não existiria num Estado Liberal e não intervencionista, que desconhecesse o dirigismo ou o planejamento econômico. Em última análise, o Direito Penal Econômico é o conjunto de normas jurídico-penais que tutelam a ordem econômica.” (PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Crimes Tributários – Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2004, p. 42-44).

²⁵ GRACIA MARTÍN, Luis. Prolegômenos para a luta pela modernização e expansão do Direito Penal e para a crítica do discurso de resistência. Tradução de Érica Mendes de Carvalho. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, Ed., 2005, p. 53-54.

acordo quanto à concepção desse último²⁶. Nesta esteira, CARLOS MARTINEZ BUJÁN-PÉREZ ensina que os delitos econômicos em sentido estrito seriam integrados por todas as infrações que atentem contra a atividade de intervenção e regulação do Estado sobre a economia, isto é, pelas infrações que se identificam com o denominado Direito Penal Administrativo Econômico. Por sua vez, o conceito amplo de delito econômico seria, na visão deste autor, caracterizado por incluir infrações violadoras de bens jurídicos supraindividuais de conteúdo econômico, que, ainda que não afetem diretamente a regulação e intervenção estatal na economia, transcendem a dimensão puramente patrimonial individual, quer se trate de interesses econômicos difusos ou de amplos setores econômicos ou grupo de pessoas²⁷.

MIGUEL BAJO FERNANDEZ também sugere uma definição de Direito Penal Econômico bipartida nos dois sentidos expostos acima (estrito e amplo), advertindo que aqueles pesquisadores que olvidam esta subdivisão conceitual acabam por criar definições um tanto imprecisas e, desta maneira, inúteis, eis que a expressão “ordem econômica” possui significado tão vago quanto os efeitos lesivos para a economia²⁸.

Com efeito, para o autor, Direito Penal Econômico em sentido estrito constitui o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica entendida como a regulação jurídica da intervenção estatal na economia. Conseqüentemente, delito econômico em sentido estrito corresponde à infração jurídico-penal que lesiona ou põe em perigo a ordem econômica entendida como a regulação jurídica da intervenção estatal na economia de um país. Para o autor, este conceito estrito atrai para seu âmbito de abrangência os crimes que

²⁶ MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte general. 2ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 94.

²⁷ MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte general. 2ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 95.

²⁸ “(...) *concebir el orden económico desde una doble perspectiva amplia y este parece ser el único medio de conseguir univocidad. Em efecto, quienes no han procedido a la distinción han caído en definiciones imprecisas, equívocas e, por tanto, inútiles, al considerar última diferencia del concepto algo tan vago como los efectos lesivos para la Economía.*” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 11.)

atentem contra a Economia Popular, crimes monetários, contrabando, lavagem de dinheiro e delitos fiscais²⁹.

Por outro lado, Direito Penal Econômico em sentido amplo, segundo BAJO FERNANDEZ, é definido como o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica, esta entendida como a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Aqui, o bem jurídico protegido não é o intervencionismo estatal na economia como na concepção estrita, e sim a atividade econômica dentro de uma economia de mercado. Desta concepção, extrai-se o conceito de delito econômico como a infração penal que, afetando um bem jurídico patrimonial individual, lesiona ou põe em perigo a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços³⁰.

Adotando a divisão conceitual estrita e ampla de Direito Penal Econômico, EDUARDO NOVOA MONREAL ensina que, para muitos, delitos econômicos são somente aquelas figuras jurídico-penais que sancionam condutas atentatórias às disposições legais atinentes à ordem econômica do Estado. Cuida-se, com efeito, de um conceito estrito de crime econômico, que se opõe ao conceito extensivo, que define como delitos econômicos aqueles fatos que atentam contra certos interesses patrimoniais capazes de afetar grupos mais ou menos extensos de sujeitos passivos ou que coloquem em risco interesses econômicos empresariais ou do tráfico jurídico em geral³¹.

²⁹ “En consecuencia, delito económico em sentido estrito es la infracción jurídico-penal que lesiona o pone em peligro el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal em la Economía de um país. Según este concepto estrito, el contenido del Derecho penal económico queda reducido a los delitos que atentan contra la determinación o formación de los precios, los delitos monetarios, las infracciones de contrabando, el blanqueo de capitales y el delito fiscal.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 12-13)

³⁰ “Derecho penal económico em sentido amplio es el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico entendido como regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios. De este modo, delito económico em sentido amplio es aquella infracción que, afectando a um bien jurídico patrimonial individual, lesiona o pone em peligro, em segundo término, la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 12-13).

³¹ “Así, mientras algunos proponen como delitos económicos solamente aquellas figuras jurídico-penales que sancionan ciertos hechos atentatorios contra las disposiciones legales que imponen um determinado ordenamiento de la economía nacional com miras al bienestar o mejoramientos colectivos em lo que referentes al aprovechamiento, deistribución y

Corresponde o conceito estrito de crime econômico à realização de condutas que se fazem possíveis em função de realidades econômico-sociais recentes, dotando tais infrações de especificidade e originalidade. Por sua vez, o conceito amplo atrai para o campo dos delitos econômicos diversas infrações usualmente pertencentes ao Direito Penal clássico³², como as categorizadas nos crimes contra o patrimônio, contra a ordem tributária, contra as relações de consumo, os falimentares e contra o sistema financeiro.

EDUARDO NOVOA MONREAL introduz conceito sofisticado de delito econômico, construído a partir do Direito Econômico e das modernas teorias do bem jurídico como objeto de proteção das normas jurídico-penais. Assim, nas palavras do autor, “*todo delito económico tendrá como bien jurídico protegido propio algún aspecto del orden público económico concreto establecido en un país determinado*”³³. Desta feita, para MONREAL, constitui delito econômico todo fato típico penal que atente contra a ordem econômica e que possua as seguintes características: i) o sujeito passivo do crime deve ser o sistema econômico nacional; ii) o dano ou perigo de lesão causado pelo crime não deve atingir sujeitos individualizados, determinados e sim afetar toda a nação, não sendo mensurável ou singularizado; e iii) o agente do crime deve ser um particular, muito embora, em alguns casos, possa ser cometido por um funcionário público³⁴.

Segundo KLAUS TIEDEMANN, na doutrina francesa e sueca existe uma tendência de excluir do conceito de delito econômico os atos dirigidos a uma finalidade criminosa de conteúdo econômico (*crime as business*) e de restringir os delitos econômicos aos atos

consumo de la riqueza de los servicios, otros dan sobre aquellos un concepto extensivo que les permite calificar como delitos económicos también a hechos que atentan en contra de ciertos intereses patrimoniales capaces de afectar a grupos más o menos extensos de sujetos pasivos o que atentan en contra de los intereses del comercio y, en general, del tráfico jurídico.” (NOVOA MONREAL, Eduardo. Reflexiones para la determinación del delito económico. Anuário de Derecho penal y ciencias penales, tomo 35, fascículo 1, enero-abril, 182, p. 44)

³² NOVOA MONREAL, Eduardo. Reflexiones para la determinación del delito económico. Anuário de Derecho penal y ciencias penales, tomo 35, fascículo 1, enero-abril, 182, p. 45.

³³ NOVOA MONREAL, Eduardo. Reflexiones para la determinación del delito económico. Anuário de Derecho penal y ciencias penales, tomo 35, fascículo 1, enero-abril, 182, p. 65.

³⁴ NOVOA MONREAL, Eduardo. Reflexiones para la determinación del delito económico. Anuário de Derecho penal y ciencias penales, tomo 35, fascículo 1, enero-abril, 182, p. 66.

delituosos perpetrados por meio de uma sociedade empresária (*corporate crime*)³⁵. Dito diversamente, na França e Suécia, a circunstância de um delinqüente praticar um delito com escopo econômico não torna o fato um delito econômico; por outro lado, inserem-se no conceito de delito econômico os atos delituosos praticados com a utilização de uma empresa como instrumento para a prática do crime. Desta forma, se uma pessoa decide praticar roubos como um meio de obter dinheiro, não está praticando um delito econômico; se, de outro giro, resolve utilizar sua atividade empresarial para perpetrar seus delitos de roubo, aí sim se estará falando de um delito econômico.

KLAUS TIEDEMANN menciona, ainda, um conceito de delito econômico que leva em consideração o aspecto processual de obtenção de provas. Configuraria crime econômico, segundo esta concepção, aquelas infrações nas quais a prova do delito é de difícil obtenção diante da sofisticação do *modus operandi* do agente, sendo que sua obtenção depende da superação de desproporcionais dificuldades financeiras e de tempo³⁶.

1.3.1. O Conceito Sociológico de Delito Econômico – A concepção de Edwin Sutherland

É corrente nos tempos atuais que o estudo do direito não está restrito ao exame puro e simples dos institutos jurídicos, em uma visão puramente dogmática. Pelo contrário, parece inconcebível separar o Direito do contexto social em que surge para exercer sua função. Neste

³⁵ “Pero en la doctrina francesa, como en la sueca, hay una tendencia clara de excluir del concepto de delito económico aquellos actos que pretenden desde su origen una finalidad delictiva de contenido económico (crime as business) y de restringir del outro lado los delitos económicos a aquellos actos que se cometen con la ayuda de una empresa (corporate crime).” (TIEDEMANN, Klaus. El concepto de Derecho Economico, de Derecho penal economico y del delito economico. Cuadernos de Política Criminal, n. 28, 1986, p. 65-74.)

³⁶ “(...) se sostiene que delitos económicos son aquellos hechos penales (económicos) em los cuales la prueba criminalística no resulta posible en el caso particular, o sólo se obtiene superando desproporcionadas dificultades financieras o de tiempo.” (TIEDEMANN, Klaus. El concepto de Derecho Economico, de Derecho penal economico y del delito economico. Cuadernos de Política Criminal, n. 28, 1986, p. 68)

cenário aparece a Sociologia Jurídica como forma de estudo do direito de acordo com os anseios e demandas da sociedade, que passa a ditar a evolução/involução dos institutos jurídicos.

O encontro da Sociologia Jurídica com o Direito Penal Econômico ocorreu no bojo do nascimento da sociologia norte-americana, advinda dos movimentos filantrópicos reformistas surgidos sob o marco da religião batista na cidade de Chicago. Em 1892, Albion Small assumiu a direção do primeiro Departamento de Sociologia dos Estados Unidos da América. Em 1894, foi publicado o primeiro manual sobre o tema, o *Introduction to the Study of Society*, elaborado pelo próprio Albion em parceria com George Vincent. Em 1895 foi criado o *American Journal of Society* e, em 1905, a Associação Americana de Sociologia (*American Sociological Society*), eventos que pavimentaram definitivamente o desenvolvimento da Sociologia³⁷.

A Sociologia era definida pelos fundadores da Escola de Chicago como uma ciência de indução e observação, uma ciência experimental, afastada, portanto, da filosofia e da história. O nascimento da sociologia de Chicago produziu estreita ligação com movimentos de reforma social e levou a uma dupla inovação: i) abandono da preocupação central pelo capitalismo, que àquela época centralizava as preocupações dos sociólogos europeus; ii) a prevalência do empirismo em oposição ao abstracionismo histórico. Assim, segundo a Escola de Chicago, a sociologia constituía a organização de todo o material proporcionado pelo estudo da realidade social em seu aspecto positivo, pragmático³⁸. Desta forma, a cidade converteu-se em espaço de observação natural da nascente sociologia estadunidense, sendo um mosaico de pequenos mundos em conflito. A desorganização social era entendida mais

³⁷ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In *El delito de cuello blanco*. Madri: La Piqueta, 1999, p. 12.

³⁸ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In *El delito de cuello blanco*. Madri: La Piqueta, 1999, p. 10-14.

como um fenômeno coletivo do que individual, sendo que a desorganização levava a uma alteração da ordem, bem como à possibilidade de reorganização. Desta maneira, na medida em que esses processos de desorganização e reorganização não são de natureza biológica e sim de natureza humana, urbana, cultural e portanto, social, os sociólogos de Chicago passaram a conceder importância fundamental à ordem moral, o que fazia com que se dissesse que *“hacer sociología em Chicago equivalia a objetivar el clima moral em las distintas áreas sociales de la ciudad”*³⁹.

Essa tese da Escola de Chicago, no sentido de que uma desorganização social levaria à organização da sociedade, confirma a concepção de Direito de LUHMANN. Para a teoria luhmaniana, o papel do Direito na sociedade reflete um modo peculiar do agir social, o que leva à consideração de que o Direito parte não só de um equilíbrio já pressuposto do agir social, mas também constrói esse equilíbrio a partir da complexidade e da “desordem” ou dos conflitos existentes nessa mesma realidade⁴⁰. Ou seja, o Direito não é só ordem. Ele é ordem e desordem; ele vive do conflito e termina com ele; integra e desintegra; organiza e desorganiza. Daí, diz-se que as ações sociais tornam o Direito paradoxal diante da complexidade das relações que deve integrar ou desintegrar, sendo esse paradoxo, ao mesmo tempo, o início e o fim do Direito.

Essa conjunção entre direito e sociologia, mais especificamente entre o Direito Penal e a Sociologia Jurídica, pode ser vista de forma mais clara por meio da concepção de delito econômico cunhada pelo sociólogo EDWIN SUTHERLAND, que concebeu os crimes de colarinho branco através da pesquisa da realidade social norte-americana do início do século passado.

³⁹ JACKSON, Peter. Social Disorganization and Moral Order in the City, 1984, p. 168-180.

⁴⁰ ARNAUD, André-Jean; DULCE, María José Fariñas. Introdução à Análise Sociológica dos Sistemas Jurídicos. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. cf. p. 144 e seg.

De acordo com o conceito clássico de SUTHERLAND, elaborado segundo uma concepção presa à condição social do autor do crime, delito econômico seria aquele cometido pelo criminoso de colarinho branco, isto é, um delinqüente que goza de um status social elevado e que para a consecução de fins penalmente ilícitos viola as leis regentes de sua atividade profissional⁴¹. Este conceito possui três elementos caracterizadores: i) o cometimento de um crime; ii) o alto nível sócio-econômico do autor do crime; e iii) o contexto da atividade profissional do sujeito ativo⁴².

A contribuição de EDWIN SUTHERLAND, que ingressou no Departamento de Sociologia de Chicago em 1906⁴³, onde desenvolveu sua dissertação intitulada *The White Collar Crime*, revolucionou a criminologia e a sociologia do delito, pois era contrária à concepção tradicional de que o delito estaria sempre vinculado às patologias sociais e pessoais relacionadas à pobreza, isto é, a causa do crime poderia ser imputada, sempre, a condições sócio-econômicas deficientes. Com o objetivo de contrariar as estatísticas, SUTHERLAND chegou a algumas conclusões interessantes. Primeiramente, demonstrou que a proporção de mulheres nos EUA que vive na pobreza é praticamente a mesma dos homens, ambos comungando do mesmo ambiente deficiente em termos de prestação de serviços públicos. Entretanto, as estatísticas da época comprovavam que 85% dos delinqüentes eram homens mas apenas 15% eram mulheres.

Além disso, constatou-se que muitos grupos que vivem em regiões paupérrimas apresentam baixo índice de criminalidade, assim como determinados grupos étnicos imigrantes, que apesar de também viverem em regiões economicamente desfavorecidas, como

⁴¹ “Se define al delincente de cuello blanco como a una persona con elevado status socioeconómico que viola leyes destinadas a regular sus actividades profesionales.” (SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In El delito de cuello blanco. Madri: La Piqueta, 1999, p. 330)

⁴² BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitária Ramón Areces, 2010, p. 21.

⁴³ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In El delito de cuello blanco. Madri: La Piqueta, 1999, p. 14.

a colônia chinesa nos EUA, também apresentam baixos índices de criminalidade⁴⁴. Outro exemplo seria o caso de imigrantes russos que, vivendo em comunidades pobres com baixos índices de criminalidade, emigraram para regiões menos pobres dos EUA, mas acabaram convivendo com nível de cometimento de delitos superior ao que tinham em suas comunidades campesinas. Em conclusão, o fato gerador da criminalidade não é a pobreza e sim as relações sociais interpessoais que podem estar relacionadas tanto à pobreza quanto à riqueza.

Para a elaboração do conceito de delito econômico, SUTHERLAND partiu do princípio sociológico de observação empírica da realidade, na medida em que reconhecia que para lutar contra o mundo do crime é necessário conhecer o criminoso, seus costumes, hábitos e métodos dos quais se vale para cometer seus atos delituosos⁴⁵. Para tanto, o sociólogo passou um tempo visitando prisões da Inglaterra, lugar em que, em geral, os presos têm maior vontade em cooperar com uma investigação criminológica. Contudo, essa investigação não alcançou a produtividade visada, eis que o cárcere não contempla todos os delinquentes de determinada comunidade e sim aqueles que foram capturados pelo Estado. E, como observa o sociólogo:

Las personas de la clase socioeconómica alta son más poderosas política y financieramente y escapan a la detención y a la condena mucho más que las personas que carecen de ese poder, aun cuando sean igualmente culpables de delitos. Las personas ricas pueden emplear abogados hábiles y de otras formas influir en la administración de la justicia para su propio beneficio, con más efectividad que las personas de la clase socioeconómica más baja⁴⁶.

Na visão de KLAUS TIEDEMANN, o elemento nuclear da definição acima citada - e diferenciador dos delitos comuns - consiste no fato de a prática do crime ser conduzida em

⁴⁴ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In El delito de cuello blanco. Madrid: La Piqueta, 1999, p. 60-64.

⁴⁵ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In El delito de cuello blanco. Madrid: La Piqueta, 1999, p. 21.

⁴⁶ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In El delito de cuello blanco. Madrid: La Piqueta, 1999, p. 10-14.

circunstâncias típicas da atividade profissional do delinqüente econômico⁴⁷. Nesta esteira, uma pessoa de elevado status sócio-econômico que comete crimes clássicos como o homicídio, o furto, o roubo, dentre outros, sem qualquer contextualização com suas atividades profissionais, não será considerado um delinqüente econômico, de colarinho branco, inexistindo qualquer diferenciação, nesses casos, com pessoas de baixo status social que cometam aqueles delitos nas mesmas circunstâncias⁴⁸.

LUÍS GRACIA MARTÍN objeta que a definição cunhada por SUTHERLAND não possuiria valor político-criminal ou dogmático relevante, servindo apenas aos estudos criminológicos, eis que orientada pela figura do autor do fato, afastando-se do princípio regente do chamado “Direito Penal do fato”. Afirma que o comportamento criminoso não é de exclusividade de classes sociais, havendo apenas uma especificidade de cometimento de determinados delitos. Destaca o autor que o Direito Penal Econômico “*se rege integralmente pelo ‘princípio do fato’, pois o mesmo se funda em decisões político-criminais que têm como base a desvalorização de determinados fatos em razão apenas de seu caráter prejudicial para a ordem social e independentemente do dado sociológico que sua realização seja acessível e possível só para sujeitos pertencentes às classes sociais poderosas*”⁴⁹.

FRANCISCO MUÑOZ CONDE também critica a definição do delito econômico em função de seu agente, pois tais delinqüentes não possuem características pessoais relacionadas a seu status sócio-econômico que favoreçam a prática de um delito ou os tornem mais suscetíveis de fazê-lo. Ressalta o autor espanhol que o poder econômico, como tal, não leva, necessariamente, ao cometimento de crimes, por mais que uma posição social destacada possa

⁴⁷ “*Inclusive es posible sostener que el concepto de criminalidad económica no se asienta tanto sobre el círculo de autores como sobre el campo de acción: criminalidad económica es criminalidad en el ejercicio profesional o en ocasión del mismo (ocupational crime), em outras palavras, la criminalidad de los que tienen actividades en la vida económica.*” (TIEDEMANN, Klaus. La criminalidad económica como objeto de investigación. Cuadernos de política criminal. Instituto universitario de criminología. Universidad Complutense de Madrid, n.º 19, 1983, p. 172.)

⁴⁸ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In El delito de cuello blanco. Madrid: La Piqueta, 1999, p. 334

⁴⁹ GRACIA MARTÍN, Luis. Prolegômenos para a luta pela modernização e expansão do Direito Penal e para a crítica do discurso de resistência. Tradução de Érica Mendes de Carvalho. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, Ed., 2005, p. 52-53.

induzir à impunidade ou favorecer a prática de crimes comumente considerados da seara do Direito Penal Econômico. Finaliza o autor defendendo que em um Direito Penal moderno é delinqüente aquele que comete um crime, não aquele que procede de um meio social determinado ou detenha determinadas qualificações pessoais.

MIGUEL BAJO FERNANDEZ sustenta que o conceito de crime de colarinho branco não pode ser sinônimo de delito econômico como categoria jurídica, possuindo apenas valor criminológico⁵⁰.

De fato, a definição de delito econômico em função do status sócio-econômico de seus agentes parece não possuir um critério dogmático tradicional. Entretanto, a definição traz a originalidade de demonstrar que também pertencem ao Direito Penal as pessoas que não estão acostumadas a freqüentar os corredores da Justiça Criminal⁵¹, geralmente reservada para aqueles sujeitos componentes de setores economicamente menos favorecidos e controlados socialmente pela aplicação discriminatória do Direito Penal⁵². Parece inegável, até certo ponto, que banqueiros e empresários não são vistos pela sociedade como criminosos tradicionais quando praticam delitos. Quando uma mãe educa seu filho para que ele tome cuidado nas ruas, não o alerta para que mude de lado da calçada quando avistar um banqueiro ou um empresário sonegador de tributos ou que tenha cometido uma fraude contra o sistema financeiro de um país, gerando uma “quebradeira” total e o desemprego de milhares de trabalhadores. Ou seja, delinqüente, para o Direito Penal clássico, é aquele sujeito

⁵⁰ “En la literatura criminológica se utilizan varias expresiones para referir-se al fenómeno de la criminalidad económica que, aunque similar, no puede identificarse con delito económico como categoría jurídica. Tales expresiones son las de *delincuencia económica, delincuencia de cuello blanco, delincuencia de caballeros, delincuencia profesional y criminalidad de empresa.*” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 20-21.)

⁵¹ “El mérito del descubrimiento de Sutherland estriba en presentar a la delincuencia como algo no privativo de una clase social y demostrar la existencia de una delincuencia en las clases superiores y dirigentes de la sociedad. Esta ES la característica central de la aportación del sociólogo americano.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 21).

⁵² ALBRECHT, Hans-Jörg. Investigación sobre criminalidad económica em Europa: concepto e comprobaciones empíricas. Modernas tendencias em la ciencia del derecho penal y em la criminología. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2000, p. 262.

maltrapilho, de bermuda e chinelo, furtador de carteiras e celulares⁵³, e não aquele cidadão de terno e gravata que sonega tributos, remete divisas para paraísos fiscais de maneira ilegal e fraudulenta e lava o dinheiro sujo em sociedades empresárias *off-shore*.

As causas do crime sempre foram explicadas pela realidade social dos estratos populacionais menos favorecidos economicamente, que propiciaria o cometimento de delitos. O abandono estatal na educação, saúde, lazer e a crise na educação familiar eram fatores determinantes para o surgimento de condutas penalmente relevantes. Apontava-se, ainda, que a capacidade mental deficiente de determinadas pessoas também contribuía para a perpetração de delitos, o que era causa não só do crime, mas também da pobreza, ao passo que nos delitos envolvendo pessoas mais abastadas intelectualmente, vinculava-se a prática de um crime a distúrbios mentais como complexo de inferioridade, frustração e complexo de Édipo⁵⁴.

De fato, um sujeito nascido em classes sociais desfavorecidas economicamente é visto como um ladrão quando furta uma carteira, um celular ou outro bem de consumo congênere. Já se o membro de uma elite econômica furta caras gravatas em famosa loja é visto como uma pobre vítima da cleptomania.

Estas teorias que vinculam o crime a patologias sociais não explicam como sujeitos “bem nascidos”, vindo de famílias estruturadas, freqüentadores das melhores instituições de ensino e de saúde, podem perpetrar delitos. Ou seja, se o crime é uma doença social, como um sujeito não acometido por essas patologias sociais poderia praticar um delito? Para responder à pergunta, que não constitui objeto do presente estudo, a criminologia⁵⁵ aplicada ao Direito

⁵³ “*El Derecho penal estatal se originó, portanto, como un instrumento específico contra la criminalidad de los aventureros y de los pobres; y tampoco cambió lo más mínimo en la época de la Ilustración, ya que entonces, aunque fueron eliminadas ciertamente la esquema de brujas y herejes, así como la tortura y, con ello, las peores bestialidades en el ámbito del Derecho penal, el hurto, sin embargo, fue conservado como delito central de la clase baja; (...)*” (SCHÜNEMANN, Bernd. Del derecho penal de la clase baja al de la clase alta. Temas actuales y permanentes del Derecho penal después del milenio. Madri: Tecnos, 2002, p. 54-55)

⁵⁴ SUTHERLAND, Edwin H. La delinquencia de las grandes empresas. In El delito de cuello blanco. Madri: La Piqueta, 1999, p. 314.

⁵⁵ “*La criminalidad económica constituye el objeto de las preocupaciones de la nueva rama de investigaciones de la criminología, una ciência que em su conjunto es todavía relativamente joven, que se designa expresión criminología*”

Penal Econômico desempenhará relevante função, debruçando-se sobre os delitos econômicos segundo a concepção de EDWIN SUTHERLAND, que tem, como visto, o criminoso de colarinho branco como núcleo da definição, e apurará os limites impostos pela realidade ao Direito Penal tradicional e seus institutos jurídico-penais clássicos⁵⁶.

Como bem salientado por DOUGLAS FISCHER, é difícil arrolar todos os tipos penais que comporiam a categoria dos crimes de colarinho branco. Em função desta dificuldade em se definir o delito econômico e o âmbito de abrangência do Direito Penal Econômico, LUÍS GRACIA MARTÍN sustenta, até mesmo, que se deve desistir de conceituar o delito econômico e traçar o conteúdo do Direito Penal Econômico⁵⁷. Entretanto, parece inegável que tais crimes são peculiares, pois perpetrados por criminosos não tradicionais, valendo-se de suas posições sociais e profissionais de destaque, lesionando ou colocando em grave risco bens jurídicos supraindividuais. Nas palavras do autor, “*em face desses motivos, o delito econômico tende a se identificar com o white collar crime*”⁵⁸.

económica. La criminología económica puede describirse como la ciencia de las formas de aparición, las causas y los autores de los delitos económicos, así como del control social de las actividades económicas.” (TIEDEMANN, Klaus. La criminalidad económica como objeto de investigación. Cuadernos de política criminal. Instituto universitario de criminología. Universidad Complutense de Madrid, n.º 19, 1983, p. 171.)

⁵⁶ “*La moderna investigación criminológica en el ámbito económico es en primer termino – así puede sintetizarse – investigación sobre los límites del Derecho penal tradicional, y el actual debate teórico y dogmático sobre la imputación jurídico-penal en contextos complejos e inseguros no se debe tampoco en último lugar al rendimiento de las investigaciones empíricas sobre la criminalidad económica y medioambiental.*” (ALBRECHT, Hans-Jörg. Investigación sobre criminalidad económica en Europa: concepto e comprobaciones empíricas. Modernas tendencias en la ciencia del derecho penal y en la criminología. Madrid: Universidad Nacional de Educación a Distancia, 2000, p. 262).

⁵⁷ GRACIA MARTÍN, Luis. Prolegômenos para a luta pela modernização e expansão do Direito Penal e para a crítica do discurso de resistência. Tradução de Érica Mendes de Carvalho. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, Ed., 2005, p. 54.

⁵⁸ “*É preciso reconhecer que não há como definir, mediante enunciado categórico, no que consistiria todos os crimes que possam ser enquadrados na expressão delitos de colarinho branco. Porém, na mesma senda de Sutherland, e com ele concordando em suas premissas iniciais, há de se reconhecer ao menos que esses tipos de delitos não são praticados, como regra, por criminosos tradicionais. Trata-se de espécies delitivas que são marcadas, especialmente, pela circunstância de seus agentes, os quais, valendo-se de suas posições sociais e profissionais, praticam crimes que, também em preincípio, atingem bens de interesses coletivos ou difusos, com conseqüências normalmente graves. Em face desses motivos, o delito econômico tende a se identificar com o white collar crime.*” (FISCHER, Douglas. Delinquência econômica e estado social e democrático de direito: uma teoria à luz da constituição. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 114.)

1.4. Os Delitos Econômicos como Manifestação da Expansão do Direito Penal

O Direito Penal Econômico é considerado como um dos expoentes mais evidentes da chamada expansão do Direito Penal⁵⁹. Em geral, qualifica-se o Direito Penal de expansivo (em um sentido negativo) quando este busca prevenir e punir todo e qualquer comportamento anti-social por razões alheias ao seu tradicional escopo de somente atuar na proteção de bens jurídicos fundamentais (princípio da fragmentariedade). Associa-se os contornos específicos do Direito Penal Econômico com o fenômeno atual de expansão do direito penal, com a criação pelo legislador de novos tipos penais, afastados do Direito Penal tradicional, dotados de características próprias e incomuns nos tipos penais tradicionais. Esse distanciamento tem levado à presença de tensões ao se tentar projetar sobre os delitos econômicos estruturas dogmáticas tradicionais de Direito Penal, elaboradas fora desse novo contexto e, portanto, ultrapassadas, eis que surgidas quando o Direito Penal ainda não enfrentava uma expansão de tutela de novos bens jurídicos⁶⁰.

A rigor, o Direito Penal passa por uma fase de modernização e não só de expansão. Parece possível dizer que a expansão do Direito Penal, com a criação de novas figuras típicas, decorre do surgimento de novos bens jurídicos, como o meio-ambiente, as relações de consumo e a função tributária, o que implica em uma modernização das estruturas jurídicas de interpretação e aplicação dos tipos penais. Esse esclarecimento parece necessário em virtude de a expressão *expansão* ser utilizada em um tom negativo, como se representasse, sempre, uma expansão exagerada no sentido de criminalizar a tudo e a todos como se o Direito Penal fosse a panacéia para os males da sociedade. Contudo, se é verdade que muitas vezes o

⁵⁹ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Econômico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitária Ramón Areces, 2010, p. 30.

⁶⁰ MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Econômico y de la Empresa. Parte general. 2ª edição. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 74.

legislador efetivamente utiliza as figuras típicas como uma resposta às demandas sociais e midiáticas por *mais punição*, também é verdade que o surgimento de novos bens jurídicos força a criação de novas formas de proteção, o que favorece o uso do Direito Penal.

Esse novo Direito Penal, também chamado por alguns de acessório, serve à proteção de novos bens jurídicos surgidos após a revolução industrial. Nesta nova realidade social, típica de uma sociedade de riscos, novos contextos delituosos se desenvolveram, com a ampliação das interconexões causais, a substituição de condutas criminosas individuais pelas coletivas e a despersonalização dos contatos entre os agentes do delito⁶¹.

Quando se fala em flexibilização de princípios tradicionais de Direito Penal também não se está propondo uma relativização de direitos e garantias individuais. Trata-se, apenas, de promover uma adequação de institutos clássicos a uma nova realidade de delinquência, com vistas a aprimorar os instrumentos de proteção de bens jurídicos e contribuir para os objetivos político-criminais do Estado. CARLOS MARTINZ-BUJÁN PÉREZ deixa clara sua não concordância com a relativização dos princípios fundamentais limitadores do poder punitivo estatal, como a legalidade, a subsidiariedade e a fragmentariedade, defendida por LUÍS GRACIA MARTÍN para todo o Direito Penal Moderno. Para este autor, a relação entre Estado de Direito e garantias penais liberais é contingente, desnecessária, de modo que aquele modelo de Estado Liberal poderia subsistir sem tais direitos fundamentais, os quais poderiam sofrer modificações para atender às exigências de um Estado Social e Democrático de Direito⁶².

⁶¹ DEMÉTRIO CRESPO, Eduardo. Del “derecho penal liberal” al “derecho penal Del enemigo”. Revista de Derecho Penal y Criminología, n.º 14, 2004, p. 87-115.

⁶² “Com respecto a esto último me interesar recalcar, pues, que no comparto la idea de propugnar con caracter general una flexibilización de las garantías liberales, o principios limitadores del poder punitivo del Estado (señaladamente, los principios de legalidad, de exclusiva protección de bienes jurídicos, de subsidiariedad y de fragmentariedad) em el ambito del Derecho penal económico em el caso de que así lo exija la consecución de los objetivos político-criminales. Esta idea ha sido sugerida por GRACIA (2003, PP. 207 ss. y passim) para todo el Derecho penal moderno, sobre la base de entender que la relación entre Estado de Derecho y garantías penales liberales es meramente contingente, no necesaria, de modo que aquél podría subsistir sin éstas, y que tales garantías podrían ser modificadas para adaptarlas a las exigencias del Estado Social y Democrático de Derecho. Em mi opinión, en la interpretación de los delitos económicos que se incluyen el seno Del

No entender de EDUARDO DEMÉTRIO CRESPO, o fenômeno da modernização do Direito Penal é, além de necessário, inevitável. Afinal, os problemas enfrentados pela sociedade ocidental atual são muito diferentes dos presentes no século XVIII, sendo que nos dias atuais, a modernização da própria criminalidade implica no desenvolvimento dos institutos jurídicos-penais necessários para a ela fazer frente. Ressalta o professor que a criminalidade dos poderosos não pode ser esquecida pelo Direito Penal, antes relegado aos estratos sociais marginalizados e menos favorecidos. Esclarece, ainda, que o moderno Direito Penal utiliza como técnica de tipificação a previsão de delitos de perigo e protege bens jurídicos coletivos. Aproxima-se o autor, ainda, da opinião de BUJÁN PÉREZ, no sentido de que a evolução desse novo Direito Penal deve obediência escrupulosa às garantias fundamentais do Estado de Direito⁶³.

1.5. Os Efeitos da Criminalidade Econômica

A importância do estudo do Direito Penal Econômico e, portanto, da criminalidade econômica, está no fato de que os danos que os delitos econômicos costumam causar, eminentemente financeiros, escapam a todas as previsões de prejuízo. Como dito

Derecho penal común no pueden postergarse los principios limitadores del ius puniendi (que, a mi juicio, son auténticos fines del Derecho penal) en aras de la consecución de unos objetivos político-criminales, por muy legítimos que sean estos (vid. en este sentido PAREDES, 2006, PP. 468 s)” (MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte general. 2ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007, p. 94).

⁶³ *“Personalmente creo que la modernización del Derecho Penal es necesaria, y, por otra parte, imparable. Como bien han señalado Schunemann y Gracia Martín, recientemente, los problemas de nuestro tiempo son muy diferentes a los del siglo XVIII, se ha producido una modernización de la criminalidad que conlleva, sin duda, un cambio en los planteamientos jurídicos que deben abordarla. En este sentido es claro que El Derecho Penal debe poder alcanzar también la criminalidad de los poderosos, y dejar de ser uno solo destinado a afectar los marginados e menos favorecidos en la sociedad. Es claro, también, que El Derecho Penal moderno conlleva la tipificación de delitos de peligro y protege bienes jurídicos colectivos y que no tiene sentido negar ab initio legitimidad a estos últimos, (...) Pero, por otra parte, es imprescindible no pasar por alto que la moderización del Derecho Penal, si de verdad quiere representar una evolución del mismo, debe llevarse a cabo con escrupuloso respeto a las garantías del Estado de Derecho, y no a golpe de las exigencias de seguridad de una sociedad que no conoce criterios de razoabilidad acerca de la intervención penal, porque de lo contrario esta intervención no podrá considerarse justificada.” (DEMÉTRIO CRESPO, Eduardo. Del “derecho penal liberal” al “derecho penal Del enemigo”. Revista de Derecho Penal y Criminología, n.º 14, 2004, p. 114)*

anteriormente, estima-se que os danos causados pela delinqüência econômica superam o montante total dos danos ocasionados pelo resto da delinqüência⁶⁴.

No entanto, os danos dos crimes econômicos não são somente os financeiros. Muitos crimes econômicos atentam contra a vida ou a integridade física e saúde humanas, ainda que o objetivo primeiro do agente seja o aumento de lucro ou corte de gastos de produção de bens ou serviços. A vida e a saúde de consumidores são colocadas em risco em casos envolvendo manipulações fraudulentas de medicamentos, alimentos ou bebidas, sendo de amplo conhecimento as mortes ocorridas em virtude de álcool destilado vendido clandestinamente durante o período da “Lei Seca” nos Estados Unidos.

Em 1981, a sociedade espanhola ficou chocada com o chamado “Caso de La Colza”, que resultou na morte de 650 pessoas e 20.000 feridos, sendo outro exemplo dos efeitos nocivos da delinqüência econômica contra a vida humana e à saúde pública. No “Caso de La Colza”, estimulados pela possibilidade de lucro fácil e redução de gastos fiscais, produtores de azeite resolveram retirar marca introduzida pela Administração Pública naquele produto, de modo a modificar seu odor, sabor e cor, tornando-o impróprio para o consumo⁶⁵. Muito embora os produtores tenham retirado essas características que protegiam o consumidor de utilizar o produto, não conseguiram eliminar sua nocividade, causando a morte de centenas e sofrimento físico e psicológico de milhares de pessoas por uma motivação fútil e comum nos delitos econômicos: o lucro fácil⁶⁶.

⁶⁴ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 24.

⁶⁵ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 24.

⁶⁶ “La otra cara de los daños producidos por esta delincuencia la constituye el lucro obtenido por el autor, que alcanza cotas también espectaculares. A fin de cuentas una de las características del delito económico es el ser un delito de enriquecimiento. En este sentido, se ha constatado que el lucro obtenido por fraudes fiscales, aduaneros o delitos monetarios, implicaron el 90 por 100 de toda la delincuencia.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edición. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 26.)

Os delitos econômicos também costumam causar danos imateriais, como crises de confiança no mercado financeiro⁶⁷ e a alteração em seu equilíbrio, comprometendo a livre concorrência⁶⁸. A afetação da confiança no mercado pode ser exemplificada no caso de uma grande instituição financeira que maqueia seus balancetes de modo a mascarar prejuízos e forjar lucros. Conseqüentemente a essa conduta, a instituição financeira não consegue arcar com suas obrigações e acaba sendo liquidada, deixando credores e empregados de mãos vazias e ocasionando uma contaminação do mercado financeiro, que passa a precisar de socorro de governos, em uma verdadeira reação em cadeia,⁶⁹ que gera desemprego, encarecimento dos preços dos seguros, aumento de juros, dentre outros efeitos nocivos à economia e à sociedade.

Exemplo de alteração prejudicial à livre concorrência pode ser vislumbrado quando determinada sociedade empresária importadora de produtos eletrônicos resolve sonegar tributo devido relativo ao imposto sobre as importações, conseguindo, ilegalmente, baratear o custo de suas mercadorias, tornando-as mais atrativas ao consumidor, se em comparação aos produtos comercializados pela concorrência. Este tipo de conduta, além de desequilibrar o mercado e retirar do Estado instrumentos de custeio de políticas públicas, também causa o chamado efeito em espiral (*efecto de resaca o espiral*)⁷⁰, em que o primeiro delinqüente, com sua conduta, pressiona o resto de sua concorrência a fazer o mesmo com vistas a tornar suas

⁶⁷ “(...) cualquier sistema de mercado (dirigido o libre) no puede soportar más allá de determinados niveles de delincuencia porque, precisamente, al superarlos se produce una pérdida de confianza que hace quebrar el sistema. Buena muestra de la gravedad de la pérdida de confianza la encontramos en la crisis del mercado financiero que ha estallado en 2008, aunque de su carácter delictivo no se tenga aún constancia.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 25.

⁶⁸ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 25.

⁶⁹ “Especial importancia tiene también en estos delitos la reacción en cadena (*Kettenreaktion*), cuya explicación es la siguiente: es un delito económico de elevados daños materiales, El perjudicado constituye el primer eslabón de una cadena de víctimas porque hace transmitir de unos a otros la dificultades de pago, la crisis y las quiebras sobre todo en período de recesión económica.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 26.)

⁷⁰ *El de resaca o espiral (Sog- und Spiralwirkung)*, cuya descripción es la siguiente: en un mercado de fuerte competencia la deslealtad en la competencia se produce cuando se han agotado las posibilidades legales de lucha. En esta situación quien primero delinque presiona a los demás a la comisión de nuevos hechos delictivos (*efecto de resaca*), y cada participante se convierte así en jefe de una nueva resaca (*efecto de espiral*).” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 26).

respectivas mercadorias mais competitivas, e assim por diante. A prática de crimes econômicos também provoca o cometimento de delitos secundários, sobretudo crimes de falsificação de documentos e corrupção de funcionários públicos.

2 - DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

2.1 Conceito e Distinção para o Direito Tributário Penal

O Direito Penal Tributário consiste no ramo do Direito no qual confluem duas disciplinas jurídicas que integram o Direito Público, a saber, o Direito Penal e o Direito Tributário. O Direito Penal possui como principal característica o escopo de proteção de bens jurídicos por meio da previsão de sanções penais, consideradas as mais drásticas de um ordenamento jurídico. Por sua vez, o Direito Tributário preocupa-se em normatizar os direitos, deveres e procedimentos relativos à arrecadação dos tributos, necessários para o funcionamento das engrenagens estatais.

O Direito Penal Tributário é ramo do Direito Penal que cuida dos estudos dos crimes tributários. Tais delitos são praticados por pessoas legalmente responsáveis pelo recolhimento e pagamento de espécies tributárias, que deixam de fazê-lo dolosa e fraudulentamente.

Costuma-se dizer que o Direito é uno, não podendo ser fracionado, daí ser inadmissível a existência de um ramo do Direito absolutamente independente e suficiente em si mesmo. Por outro lado, a ramificação do ordenamento jurídico facilita a abordagem em subtemas, sendo valioso recurso metodológico e didático. Com esse intuito, a doutrina distingue o Direito Penal Tributário do Direito Tributário Penal, embora sofra resistência de alguns de seus setores⁷¹.

No entender de HECTOR VILLEGAS, não haveria razão para distinguir entre Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal, pois este não existiria, seja como espécie do

⁷¹ Sobre o tema, conferir artigo publicado pelo professor Luiz Alberto Machado *in* Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Revista de Direito Tributário n.º 34, p. 259.

Direito Penal ou do Direito Tributário, sendo que a distinção seria de cunho puramente didático, considerando o autor, ainda, as expressões como sinônimas⁷².

Contudo, longe de possuir importância apenas didática ou semântica, o que se poderia atribuir um certo caráter supérfluo à diferenciação, esta se mostra importante pois delimita o influxo normativo que deverá incidir sobre o ramo a ser estudado, vale dizer, que tipos de normas e princípios serão utilizados no estudo da matéria, não obstante existam princípios de comum aplicação, como a reserva legal e a anterioridade.

É possível demarcar o início da fronteira entre o Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário no princípio da culpabilidade. Segundo este princípio, de fundamento constitucional, uma pessoa somente será punida por meio do Direito Penal se tiver praticado um fato típico, ilícito e culpável, sendo inadmissível a utilização de uma responsabilidade penal objetiva, isto é, que independa de dolo ou culpa.

Em termos práticos, no Direito Penal Tributário a responsabilização do agente se dá de forma subjetiva, vale dizer, mediante a aferição de sua culpabilidade, além do que o ilícito perpetrado tem, naturalmente, caráter penal. O contrário ocorre no Direito Tributário Penal, em que a sanção pode ser aplicada independentemente de ficar comprovada a culpabilidade do sujeito passivo da obrigação tributária, desde que haja previsão legal do ilícito, o qual, nesta hipótese, será civil.

Não obstante a inexistência de diferença ontológica entre ilícito civil e penal, na situação específica pode haver diversidade de institutos, devido a significados distintos para fatos jurídicos concebidos por cada ramo do Direito. No entanto, o ilícito penal é relativamente independente dos ilícitos civis, incidindo subsidiariamente ou cumulativamente. Em outros termos, caso o fato configure um ilícito tributário, será regulado pelas normas de

⁷² VILLEGAS, Hector. Infracciones y sanciones em el Derecho Penal Tributário Brasileño, Cadernos de Direito Tributário. Revista de Direito Público, São Paulo: Revista dos Tribunais, n° 31, p. 210.

Direito Tributário, gerando uma sanção administrativa. Em sendo o mesmo fato previsto por um tipo penal, será regido pelas regras atinentes ao Direito Penal, possibilitando a imposição de uma sanção penal, ainda que de forma cumulativa⁷³.

Diferenciação clássica entre o ilícito tributário penal e o ilícito penal tributário consiste em se atribuir a este um caráter penal quando seu descumprimento ensejar a aplicação de sanções próprias do Direito Penal. Por sua vez, as infrações tributárias cujas sanções sejam tão somente de índole administrativa, constituirão objeto de dedicação do Direito Tributário Penal⁷⁴.

A distinção acima deduzida caracteriza-se por situar as diferenças entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Penal num plano formal. Ou seja, as infrações que estão previstas em leis de cunho administrativo comporão a seara do Direito Tributário Penal. Já as infrações que sejam tipificadas por leis penais, serão objeto de estudo do Direito Penal Tributário.

A rigor, a escolha em se tipificar a conduta como infração administrativa ou criminal atende a valorações de política social, de ponderação da importância dos bens jurídicos protegidos pela norma escolhida, de modo a alocar em leis penais somente aqueles comportamentos que efetivamente necessitem de tutela penal para sua proteção, em atenção ao princípio da subsidiariedade. Assim, em linha de princípio, não parece possível atribuir uma via distintiva substancial⁷⁵.

Pode-se dizer que a distinção aqui desenvolvida não é mero capricho doutrinário, porque a previsão de tipos penais tributários poderia violar a Constituição, na medida em que se estaria prevendo hipótese de prisão civil por dívida não consignada no Texto Maior.

⁷³ (...) a infração apenas tributária constitui objeto do Direito Tributário Penal, enquanto que o ilícito tributário tipificado como fato punível vem a ser objeto do Direito Penal Tributário, (...), nenhum deles se estrutura como ciência jurídica autônoma: um, o Direito Penal Tributário integra o Direito Penal e o outro, o Direito Tributário Penal, é parte ou segmento do Direito Tributário." (Marques, José Frederico Marques. Direito Penal Tributário. São Paulo. IBDT, 1975, p. 14)

⁹ EISELE, Andreas. Crimes Tributários, p. 25.

⁷⁵ SAIZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda e Derecho, Madrid, 1962, v. II, nº 4, p. 213.

Reconhecendo a natureza de sanção penal e não civil – compelir o devedor ao pagamento da dívida -, o STF rechaçou a pré-falada alegação de inconstitucionalidade, entendendo que o art. 5º, LXVII, da Constituição da República⁷⁶, ao garantir que não haverá prisão por dívida de natureza civil, veda o emprego da coerção física como meio indireto para forçar o adimplemento de determinada obrigação, não proibindo a tipificação penal de conduta que infringe o dever global, imposto constitucionalmente a toda sociedade, de garantir a subsistência financeira do Estado⁷⁷.

Não se está a defender que o Direito Penal Tributário goza de autonomia. Afinal, cuida-se de ramo do Direito Penal que, para seu estudo, depende da análise das normas gerais e especiais de Direito Penal⁷⁸, predominantemente, e de normas tributárias. Essa influência da

⁷⁶ “*EMENTA: CONSTITUCIONAL. PENAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS: RECOLHIMENTO: OMISSÃO. LEI 8.212/91, art. 95, d. I. - Tem-se, no caso, figura de caráter criminal, que não se confunde com a da prisão civil por dívida. II. - Negativa de trânsito ao RE. DECISÃO: - Vistos. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, examinando apelação criminal, deu parcial provimento ao recurso para reduzir a pena imposta ao réu por infração ao art. 95, d, da Lei 8.212/91. Daí o RE, interposto por HAMILTON LUCAS DE OLIVEIRA, fundado no art. 102, III, a, da Constituição Federal, em que se alega ofensa ao art. 5º, LIV, LV, LVI e LXVII, da mesma Carta. Sustenta o recorrente a inconstitucionalidade do art. 95, d, da Lei 8.212/91, ao argumento de que a onstituição, em seu art. 5º, LXVII, proíbe a prisão civil por dívida. (...) A questão constitucional invocada C.F., art. 5º, LXVII, proibição da prisão civil por dívida, ou, noutras palavras, a alegação de que o acórdão, ao manter a condenação do recorrente, como incurso nas penas do art. 95, d, da Lei 8.212/91, teria violado o princípio constitucional de proibição de prisão por dívida, deve ser examinada, porque ventilada no acórdão recorrido. (...) Realmente, a Constituição Federal em seu art. 5º, inciso LXVII estabelece que 'não haverá prisão por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel', no entanto, mencionado dispositivo não se aplica à dívidas decorrentes da prática de delitos, como no presente caso, que enfoca crime contra a ordem tributária. O não-recolhimento de contribuições previdenciárias, também pode caracterizar a prática do delito de apropriação indébita, uma vez que esta consiste na tomada de coisa alheia móvel em proveito próprio, além de ensejar sanções administrativas - as multas -, e também as sanções penais, 'quando não constituam puro e simples inadimplemento da obrigação principal, vale dizer, quando signifiquem simplesmente o não pagamento do tributo, sem qualquer prática tendente a ocultar ou retardar a exteriorização de seu fato gerador' (MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, pág. 373). 14. No entanto, o Supremo Tribunal Federal já proclamou que a prisão civil é meio coercitivo indireto de execução, caracterizando-se, assim, como prisão administrativa, e não penal (Informativo 124-STF). Assim o art. 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal, estabelece sanção ao devedor inadimplente, sendo 'um instituto excepcional no ordenamento jurídico brasileiro com uma finalidade coercitiva e ressarcitória, sem o aspecto preventivo marcante na norma penal e sem o rigor formal desta' in parecer de fls. 237.” (STF, RE 414.545-6/RS, Min Carlos Veloso, DJ 11.3.2004, p. 96).*

⁷⁷ “*Apesar de ciertas vacilaciones, podemos afirmar que se afianza en nuestro país el criterio segun el cual las infracciones y sanciones tributarias integran el denominado derecho penal especial y son aplicables las disposiciones generales del Código Penal en todo aquello que no haya sido expresamente derogado por el régimen especial. Advértase que, de todos modos, este apartamiento de de los principios generales no puede importar, en ningún caso, la violación de una garantía de rango constitucional.*” (SOLER, Osvaldo H. Derecho Tributário, 2ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 406 apud MACHADO, Hugo de Brito. As Garantias Constitucionais de Direito Penal e os Crimes Contra a Ordem Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, junho, 2008, p. 53.

⁷⁸ “*Debemos partir del supuesto de que esta parte del Derecho Penal Economico está vinculada a las decisiones del legislador en materia económica y depende de ellas. Em este âmbito es imposible, más aún que em otros, hablar de delitos 'naturales'. Um elocuente ejemplo de ello lo constituye el Derecho Penal Fiscal: todos los ordenamientos jurídicos estructuran sus tipos penales, destinados a proteger el sistema fiscal, en forma tal que, el que um hecho sea punible, depende de si infringe algún deber fiscal (declarar, pagar, hacer efectivos los impuestos, etc.). Si estos deberes no están*

norma tributária sobre a norma penal, pode ser exemplificada pela denominada “técnica de reenvio”, segundo a qual estariam insertos nos elementos materiais de tipos penais tributários, situações disciplinadas por normas de Direito Tributário, como, por exemplo, no art. 2º, V, da Lei n.º 8.137/90. Assim, a interpretação dos tipos penais tributários exige o correto entendimento da disciplina que envolve o fato jurídico tributário, de modo a somente configurar crime tributário quando também ocorrer um desvio de conduta no âmbito do Direito Tributário.

De outro giro, LUIS GRACIA MARTIN considera o Direito Penal Tributário como uma parcela de estudo do Direito Financeiro, protegendo a *função do tributo*, que seria um bem jurídico de natureza financeira, na medida em que o tributo é classificado como um receita derivada, arrecadada com o escopo de obtenção de recursos para a consecução das políticas estatais. Segundo o autor, foi essa importância no desenvolvimento de políticas públicas que conferiu ao Direito Penal Tributário certa autonomia dentro do Direito Financeiro⁷⁹, lugar onde se insere o Direito Tributário no ordenamento jurídico espanhol.

Compõe o objeto do Direito Penal Tributário as infrações tipificadas em leis especiais, como a Lei n.º 8.137/1990 (que cuida dos Crimes Contra a Ordem Tributária - arts. 1º a 3º -, Econômica e contra as Relações de Consumo), bem como os tipos penais previsto no Código Penal que, muito embora estejam catalogados em capítulos que em nada concernem à proteção da ordem tributária, pertencem ao Direito Penal Tributário por cuidarem de condutas

precisados o no lo están suficientemente, no hay lugar a responsabilidad penal.” (TIEDEMANN, Klaus. Poder Económico y delito: introducción al derecho penal económico y de la empresa. 1ª edición, 1.ed, Barcelona, Ariel, 1985, p. 475).

⁷⁹ “*El Derecho Penal Tributario es una parcela del Derecho Penal Financiero que, en el sentido que acaba de explicarse, protege, mediante un conjunto de figuras de delito y de infracción administrativa, un bien jurídico muy determinado: >> las funciones del tributo <<. El que este setor del Derecho Penal Financiero haya adquirido de él una relativa autonomía e haya consolidado su propio nomen, se explica no solo porque el tributo es el más importante de los recursos jurídicos-financieros de los que actualmente dispone la Hacienda Publica, sino también por la entidad de los intereses integrados en el fenómeno tributario y el peculiar régimen jurídico al que, por ello, se encuentra sometido dito instituto jurídico-financiero. Serían razones paralelas a las que explican la relativa autonomía y el especial relieve que, dentro del derecho Financiero, há alcanzado el Derecho Tributario. Desde estos planteamientos es preciso reconocer autonomía a los delitos de los arts. 349 y 350 bis CP. Dentro del Título VI, Libro II. Aquellos configuran un auténtico sistema de Derecho penal tributario em el que no pueden tener cabida el fraude y la malversación de subvenciones.*”(GRACIA MARTIN, Luis. Nuevas Perspectivas del Derecho Penal Tributario (Las funciones del tributo como bien jurídico). Actualidad Penal nº 10/7, 13 marzo de 1994, Madrid, Actualidad Editorial, p. 189)

que envolvem a fraude no recolhimento de tributos. Eis os tipos penais tributários constantes do Código Penal: art. 168-A (apropriação indébita previdenciária), art. 334, 2ª parte, (descaminho), art. 316, § 1º (excesso de exação) e art. 337-A (sonegação de contribuição Previdenciária).

Interessante notar que os crimes tributários previstos na Parte Geral do Código Penal estão catalogados em títulos distintos, o que prejudica a sistematização da matéria. Desse modo, por exemplo, o crime de apropriação indébita previdenciária, que envolve não recolhimento doloso de contribuições previdenciárias descontadas da remuneração de contribuintes, está previsto no capítulo destinado aos crimes contra o patrimônio; já os crimes de sonegação de contribuições sociais e descaminho fazem parte do rol dos crimes contra a Administração Pública.

JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR critica a maneira escolhida pelo legislador na previsão dos crimes tributários, para ele um tanto esquizofrênica. Isto porque de um lado o crime de sonegação fiscal comum, que diz respeito aos impostos em geral, está previsto em lei especial (Lei n.º 8.137/1990), enquanto que de outro lado os tipos especiais (apropriação indébita previdenciária, sonegação de contribuição previdenciária e descaminho), que dizem respeito às contribuições sociais destinadas à Previdência Social, estão no Código Penal, diploma de natureza geral.⁸⁰

De fato, para uma melhor sistematização do tema, seria interessante se, em eventual reforma da Parte Especial do Código Penal, fossem todos esses crimes alocados em um capítulo destinado aos Crimes Contra a Ordem Tributária, juntamente com os crimes

⁸⁰ “Hoje em dia, então, ocorre a seguinte situação: os tipos especiais, que são os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária (especial em relação ao crime de sonegação de tributos em geral), estão no CP, enquanto o tipo comum (crime de sonegação de tributos em geral) está na lei especial, que é a Lei n.º 8.137/90.” (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 415).

tributários previstos na Lei n.º 8.137/1990. Seguindo o legislador essa sugestão, privilegiar-se-ia a sistematização da matéria, facilitando, com efeito, seu estudo pelo Direito Penal Tributário.

2.2. Histórico do Direito Penal Tributário

O Código Penal Brasileiro, elaborado sob a influência do Liberalismo, no qual a cultura do individualismo era preponderante, não dispensou o mesmo tratamento dado à tutela do patrimônio individual aos delitos tributários, existindo, apenas, a solitária conduta do descaminho (art. 334) como expressão da proteção ao patrimônio público⁸¹.

Posteriormente, o Estado passou a tipificar, na legislação extravagante, as condutas que atentassem contra a ordem tributária nacional, tendo em vista que a jurisprudência daquela época trilhava o entendimento de que o uso de meios fraudulentos visando à redução ou supressão de tributo era fato penal atípico.

Deste modo, como um primeiro movimento, a Lei n.º 3.807/60 equiparou ao crime de apropriação indébita a falta de recolhimento de importâncias às instituições de previdência social. Da mesma forma, o Decreto n.º 66/66 realizou modificações, equiparando diversas condutas, ainda no âmbito previdenciário, aos crimes de sonegação fiscal, apropriação indébita, falsidade ideológica e estelionato.

Como principal expressão da evolução legislativa dos crimes tributários até então, surgiu a Lei n.º 4.729/65, caracterizada por uma redação defeituosa que empregava enumerações casuísticas no lugar de fórmulas genéricas, mormente em matéria penal. Antes

⁸¹ Interessante destacar que o crime de contrabando já era punido desde a Antigüidade, através de graves sanções penais, como a morte e a mutilação das mãos.

de seu advento, a sonegação fiscal apenas possuía a natureza jurídica de circunstância qualificadora de penalidades pecuniárias referentes ao recolhimento defeituoso do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Posteriormente, a Lei n.º 8.137/90 revogou parcialmente a Lei n.º 4.729/65, inaugurando nova fase na tutela da Ordem Tributária, não sendo aplicada aos fatos delituosos que tenham ocorrido antes de sua publicação, tendo em vista a previsão de sanções penais mais rigorosas. Mais tarde, foi introduzido no Código Penal o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) em substituição à conduta descrita no art. 95, d, da Lei n.º 8.212/91. A Lei n.º 8.137/90, aliada aos crimes tributários previstos no Código Penal (art. 168-A do Código Penal, art. 334 e 337-A), forma o principal arcabouço legal regulador das infrações penais tributárias.

2.3. Classificação dos Crimes Tributários

Como visto, o universo do Direito Penal Tributário é formado pelas infrações tipificadas na Lei n.º 8.137/1990 (arts. 1º a 3º), bem como os tipos penais tributários previstos no Código Penal: art. 168-A (apropriação indébita previdenciária), art. 334, 2ª parte (descaminho) e art. 337-A (sonegação de contribuição Previdenciária).

JOSÉ PAULO BALTAZAR JÚNIOR classifica os crimes contra a ordem tributária em: i) crimes tributários aduaneiros, representado pelo descaminho; ii) sonegação fiscal, relativa a tributos internos, tipificados nos arts. 1º e 2º, incisos I, III, IV e V da Lei n.º 8.137/1990, para os tributos em geral e no art. 337-A para as contribuições sociais; iii)

apropriação indébita, prevista no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90, para os tributos em geral e art. 168-A para as contribuições sociais; iv) crimes funcionais, estabelecidos nos arts. 3º da Lei n.º 8.137/90 e no 318 do Código Penal.

A classificação acima enunciada é coerente e útil, por isso será adotada no presente trabalho. Entretanto, ousa-se discordar do enquadramento dos crimes funcionais previstos nos arts. 3º, da Lei n.º 8.137/90, 316, § 1º (excesso de exação)⁸² e 318, 2ª parte, do Código Penal (descaminho) como infrações tributárias. Isto porque estes tipos penais buscam coibir condutas de funcionários públicos que contribuam de alguma forma para a perpetração de crimes tributários. Nessas normas, o bem jurídico protegido de forma imediata é a incolumidade da Administração Pública, e não a função do tributo cujo pagamento é fraudado não pelo agente público e sim pelo contribuinte. Enfim, não existe em tais crimes uma relação jurídica fisco-contribuinte, descaracterizando-os como crimes tributários.

Assim, a nosso ver, os delitos do art. 316 e 318 do Código Penal estão corretamente enquadrados, isto é, fora dos crimes contra a ordem tributária, ao passo que o crime de excesso de exação da Lei n.º 8.137/90 não deveria nela encontrar previsão, e sim no capítulo dos Crimes Contra a Administração Pública constante da Parte Especial do Código Penal, levando-se em conta não a topografia da previsão, e sim o bem jurídico protegido pela norma.

De outro giro, o Código Penal prevê, em um mesmo tipo, duas condutas diversas mas de tratamento uniforme: os crimes de contrabando e descaminho (art. 334, CP), consolidados no capítulo dos Crimes Contra a Administração Pública. A figura típica pode ser subdividida em duas partes: i) importar ou exportar mercadoria proibida e ii) iludir, no todo ou em parte, o

⁸² Note-se que a diferença básica entre o crime do art. 316, § 1º, do Código Penal e o art. 3º, III, da Lei n.º 8.137/1990 consiste no fato de que naquele inexistente o especial fim de agir “para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente”, isto é, a finalidade de cobrança. (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 439).

pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. À primeira parte do tipo, corresponde a conduta da contrabando. A segunda parte, compreende o comportamento penal típico do descaminho que, por envolver o não pagamento fraudulento do imposto de importação de mercadorias, um tributo, pode ser caracterizado como um crime tributário, pertencendo, pois, ao Direito Penal Tributário. Por sua vez, o contrabando não pertence ao Direito Penal Tributário, eis que praticado em um contexto estranho à relação fisco-contribuinte^{83 84}.

Em suma, para o presente trabalho, compõem o Direito Penal Tributário: i) o descaminho; ii) a sonegação fiscal tipificada nos arts. 1º e 2º, incisos I, III, IV e V, da Lei n.º 8.137/90, para os tributos em geral e no art. 337-A, CP, para as contribuições sociais; iii) a apropriação indébita prevista no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90, para os tributos em geral, e art. 168-A, CP para as contribuições sociais.

⁸³ “Embora reunidos em um mesmo tipo, o do art. 334 do citado Estatuto, e sujeitos à mesma sanção, não há como negar que os dois fatos, a exportação ou importação de mercadoria proibida e a fraude aos tributos aduaneiros, possuem característica próprias de cada um, sendo mesmo diversa a sua natureza jurídico-penal. Assim, enquanto o descaminho, fraude no pagamento dos tributos aduaneiros, é, grosso modo, crime de sonegação fiscal, ilícito de natureza tributária, pois atenta imediatamente contra o erário público, o contrabando propriamente dito, a exportação ou importação de mercadoria proibida não se enquadra entre os delitos de natureza tributária. Estes, procedidos de uma relação fisco-contribuinte, fazem consistir, o ato de infrator, em ofensa ao direito estatal de arrecadar tributos. Em resumo, o preceito contido nas normas tipificadoras dos fiscais acha-se assentado sobre uma relação fisco-contribuinte, tutelando interesses do erário público e propondo-se, com as sanções respectivas, a impedir a violação de obrigações concernentes ao pagamento dos tributos. Já o preceito inerente à norma tipificadora do contrabando, visa a proteger outros bens jurídicos que, embora possa configurar interesses econômicos estatais não se traduzem em interesses fiscais. Inexiste uma relação fisco-contribuinte entre o Estado e o autor do contrabando. Proibida a exportação de determinada mercadoria o seu ingresso ou sua saída das fronteiras nacionais configura um fato ilícito e não um fato gerador de tributos.” (CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. Crimes de Contrabando e descaminho, p. 4.) 2 edição, São Paulo: Saraiva, 1988).

⁸⁴ “De notar que o descaminho embora arrolado no CP entre os crimes contra a Administração Pública, atenta contra a ordem tributária, na medida em que se configura pela ilusão do direito ou imposto devido por entrada, saída ou consumo de mercadoria, configurando uma infração penal tributária aduaneira. Em verdade, então, o descaminho é o mais antigo dos crimes contra a ordem tributária.” (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 178).

2.4. Crimes Tributários como objeto de estudo do Direito Penal Econômico

Vistos os objetos de estudo do Direito Penal Tributário e do Direito Penal Econômico, cabe, agora, perquirir se os crimes tributários se inserem na órbita de análise dos delitos econômicos.

Adotando-se o conceito de SUTHERLAND, os crimes tributários, a depender do sujeito e do contexto de sua prática, poderiam se enquadrar como delitos econômicos. Praticado o delito tributário por um sujeito em gozo de elevada respeitabilidade econômico-social, dentro de sua atividade profissional, poderia essa conduta penalmente relevante ser caracterizada como um delito econômico. Por exemplo, se determinado empresário, proprietário de um empreendimento de compra e venda de bens de consumo duráveis, adultera balancetes com o intuito de sonegar tributos incidentes em suas operações negociais, estará perpetrando um delito tributário econômico. Da mesma forma, se esse empresário deixar de repassar à Previdência Social as contribuições sociais descontadas da remuneração de seus empregados ou se utilizar de notas fiscais subfaturadas para ilidir o pagamento de imposto de importação, também será autor de um crime tributário econômico, eis que tais tipos penais tributários são praticados por pessoa de status econômico-social elevado dentro do exercício de sua atividade profissional.

Entretanto, como dito anteriormente, a aferição do grau de respeitabilidade sócio-econômica do delinqüente econômico parece um tanto nebulosa, vaga. Qual seria aqui o critério para se definir se uma pessoa é um típico *white collar criminal*? Questões como de que classe social seria ele, seria rico, de classe média, ambos, só um ou outro, enfim, a imprecisão do que seja status sócio-econômico elevado torna difícil a elaboração de uma

concepção definitiva da expressão, o que, sem deixar de reconhecer a importância da revolucionária definição de SUTHERLAND, torna o conceito sociológico de criminoso de colarinho branco de pouca utilidade para a dogmática penal.

Até porque, a concepção sociológica tornaria o estudo do delito econômico extremamente casuístico. Por exemplo, na situação daquele médico que vende recibos para ajudar um contribuinte a sonegar tributos. Como medir o grau de respeitabilidade econômico social deste médico: todo médico goza de tal respeito social? Só o médico que receba x assim o merece, enfim, definir se ele é ou não um delinqüente de colarinho branco depende de diversas características subjetivas.

O mesmo não ocorreria em outro exemplo. Caso determinado vendedor de sanduíches que se utiliza de um veículo automotor para tanto, com contratação de empregados de cujos salários desconta mas não repassa contribuições à Previdência Social, estaria ele praticando um crime tributário econômico? Na concepção de SUTHERLAND, não estaria, pois se trata de um pequeno empresário que não goza de um status econômico social elevado. Teria ele, de qualquer modo, perpetrado uma infração tributária fora da seara do Direito Penal Econômico.

Assim, a dificuldade de enquadramento parece restrita a zonas limites, cinzentas, que só o caso concreto poderá dizer se o crime tributário é econômico ou não. Por isso, o conceito sociológico de delito econômico não parece ser o melhor em termos jurídicos.

Adotando-se o entendimento estrito de delito econômico, os crimes tributários não seriam objeto de estudo do Direito Penal Econômico. Isto porque esta concepção estrita trabalha com a idéia de que o delito econômico tem como objeto jurídico a proteção da política econômica do Estado como um todo. Ou seja, os bens jurídicos tutelados seriam aqueles atinentes ao universo do Direito Econômico, como o conjunto de normas jurídicas utilizadas pelo Estado para regular e intervir na Ordem Econômica. Assim, ofendendo os

crimes tributários a Ordem Tributária e não a Econômica em sentido estrito, não poderiam consistir tais infrações penais delitos econômicos. Ressalte-se, por oportuno, que a utilização de uma concepção estrita de delitos econômicos permite, excepcionalmente, que determinados crimes tributários afetem a ordem econômica em sentido estrito. Isso ocorre no caso dos tributos extra-fiscais, como o imposto sobre produtos importados (II) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), utilizados como ferramentas de intervenção do estado no domínio econômico.

Por outro lado, dentro de um conceito extensivo ou amplo, que abarca os delitos econômicos como fatos típicos que atentam contra certos interesses patrimoniais capazes de afetar grupos mais ou menos extensos de sujeitos passivos ou que coloquem em risco interesses econômicos empresariais ou do tráfico jurídico em geral, estariam os delitos tributários dentro da concepção mais extensa, muito embora seja ela, como dito alhures, um tanto ampla.

Também é possível buscar uma aproximação entre delitos econômicos e fiscais quanto aos seus efeitos, adequando os crimes tributários ao conceito estrito de delito econômico. Isto porque os crimes tributários – independentemente do tributo sonegado ter natureza fiscal ou extrafiscal – ocasionam um desequilíbrio na ordem econômica, na medida em que a sonegação fiscal possibilita a venda de produtos e serviços a preços inferiores aos praticados no mercado por quem recolhe devidamente a carga tributária, prejudicando, assim, a livre iniciativa e concorrência justa, violando, portanto, bens jurídicos afeitos ao Direito Econômico. Nesta esteira, poderiam os crimes tributários se enquadrar na definição de delito econômico, ainda que adotado o conceito estrito, como, aliás, sustenta BAJO FERNANDÉZ⁸⁵.

⁸⁵ *En consecuencia, delito económico em sentido estrito es la infracción jurídico-penal que lesiona o pone em peligro el orden económico entendido como regulación jurídica del intervencionismo estatal em la Economía de um país. Según este*

Nesta esteira, a doutrina argentina majoritária sempre considerou os crimes tributários como típicos delitos econômicos, eis que as fraudes fiscais lesionam o patrimônio estatal, afetando a consecução de políticas econômicas que um Estado deixa de adotar se não dispuser de recursos para tanto⁸⁶.

Diverge EDUARDO NOVOA MONREAL, sustentando que os crimes tributários, como a sonegação fiscal e o descaminho, servem à proteção de direitos fazendários, interesses estes entendidos pelo autor como meramente arrecadatários do Fisco, cuja violação não afeta diretamente a ordem econômica. Excepciona o autor o caso dos tributos extrafiscais, os quais servem de instrumento de intervenção do Estado na economia e que, por esta finalidade, poderiam ser enquadrados na categoria dos delitos econômicos⁸⁷.

Por fim, dentro da definição processual de delito econômico cunhada por TIEDEMANN, os crimes tributários seriam objeto de estudo do Direito Penal Econômico quando a prova de seu cometimento necessitar de meios extraordinários de investigação. Assim, somente os crimes tributários perpetrados com algum grau de sofisticação e complexidade no *modus operandi* poderiam ser considerados delitos econômicos. Em geral, a perpetração de delitos fiscais é acompanhada de expedientes fraudulentos um tanto

concepto estricto, el contenido del Derecho penal económico queda reducido a los delitos que atentan contra la determinación o formación de los precios, los delitos monetarios, las infracciones de contrabando, el blanqueo de capitales y el delito fiscal.” (BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 12-13)

⁸⁶ “Desde siempre las infracciones tributarias fueron consideradas delitos económicos por la doctrina mayoritaria. Y ello así por cuanto aunque en forma evidente un fraude fiscal afecta la recaudación tributaria, por lo que resulta un acto lesivo al patrimonio estatal, lo que se considero decisivo para reconocerlo como delito económico es que afecta las medidas de política económica que el Estado no puede adoptar por falta de recursos.” (RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributario – Problemas Doutrinarios Derivados del Delito Tributario. El Bien Jurídico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 157)

⁸⁷ “Existe una notoria inclinación a incluir entre los delitos económicos a los fraudes fiscales y al contrabando. Lo cierto es que, en principio, ellos son formas de preservación de valores propios del Derecho Hacendario (o del Derecho Fiscal y del Derecho Aduanero, si se prefiere tratarlos separadamente.) y que miran a la protección del intereses del Fisco y no de la estructura económica nacional. Pese a ello, podría ocurrir que ciertos impuestos o ciertas tasas aduaneras fueran establecidas por la ley, no tanto con el fin de dar al Fisco una fuente de ingresos, sino con el ánimo preponderante de influir en los procesos económicos nacionales y de lograr por esta vía un mejoramiento general del sistema económico vigente. En tal caso, lo que aparecía como delito fiscal o aduanero podría pasar a ser un delito económico, con tal que la particularidad indicada fuera prevista o admitida en forma clara y distinta.”(NOVOA MONREAL, Eduardo. Reflexiones para la determinación del delito económico. Anuário de Derecho penal y ciencias penales, tomo 35, fascículo 1, enero-abril, 182, p. 69-70).

sofisticados, como falsificações meticolosas de balancetes, utilização de “laranjas”, de sociedades empresárias fantasmas, corrupção de agentes públicos, dentre outros. Com efeito, parece possível afirmar que, dentro de uma definição processual, o crime tributário é um delito econômico.

Assim, em vista das diversas concepções de delito econômico apresentadas no capítulo anterior, pode-se concluir que os crimes tributários inserem-se no objeto de estudo do Direito Penal Econômico, muito embora no caso das concepções processual e sociológica esta afirmação fique condicionada à análise do caso concreto.

3 – O BEM JURÍDICO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E O CUSTO DOS DIREITOS HUMANOS FUNDAMENTAIS

Um Estado Democrático de Direito deve garantir a convivência pacífica entre seus membros. O Direito Penal, na qualidade de instrumento de contribuição desse desiderato, deve se ocupar de garantir os bens jurídicos fundamentais à vida em sociedade. O uso de sanções penais com intenções outras que não a de proteger um bem jurídico, como, por exemplo, de satisfação de demandas sociais e midiáticas comandadas por valores morais de alguns, é rotulada de puramente simbólica e considerada ilegítima pela doutrina, já que o Estado não deve perseguir o aperfeiçoamento moral coercitivo de seus cidadãos⁸⁸.

A adoção do Direito Penal como instrumento de proteção de um bem jurídico não se reduz e justifica tão somente nesse escopo de tutela. Esta função protetiva não se limita à mera conservação de bens preexistentes, sendo sua função, também, a de garantir o alcance dos escopos perseguidos pelas prestações públicas de um Estado ao qual se demandam objetivos de promoção e ajuda social⁸⁹.

Dito diversamente, a tutela de um bem jurídico deve ser condição necessária, mas não condição suficiente para que se legitime a utilização do Direito Penal. Para que o bem jurídico funcione como indicador último do *conceito material de crime*, é necessário que esteja conectado ao que a comunidade considera valioso, isto é, nas palavras de SUSANA AIRES DE SOUSA, “o bem jurídico-penal há de ser expressão das condições essenciais da

⁸⁸ FIANDACA, Giovanni. O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal *in* Doutrinas Essenciais de Direito Penal, Vol. I, RT: São Paulo, 2010, p. 528.

⁸⁹ FIANDACA, Giovanni. O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal *in* Doutrinas Essenciais de Direito Penal, Vol. I, RT: São Paulo, 2010, p. 528.

*realização humana em sociedade, reflectidas nos valores do Estado social de direito e suportadas materialmente no texto constitucional*⁹⁰.

Atribui-se ao bem jurídico quatro funções. A primeira e mais importante, de limitação do poder punitivo estatal, de modo que somente aqueles valores constitucionais de maior importância para a convivência pacífica em sociedade poderão constituir objetos de proteção do tipo penal. A segunda função consiste na via interpretativa do bem jurídico, que permite que a interpretação de normas penais esteja vinculada ao sentido e alcance da finalidade de proteção do bem jurídico protegido pela norma, sendo o núcleo central do tipo. A terceira função, individualizadora, serve como critério de medição da pena quando de sua fixação em concreto, considerando o grau de lesão ao bem jurídico da norma penal violada. Por fim, a função sistemática permite utilizar o bem jurídico como critério classificatório na Parte Especial do Código Penal.

Com efeito, neste capítulo, buscaremos apresentar as diversas teorias sobre o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário, investigando se as incriminações fiscais lesivas a esses interesses são dignas de pena. Desta forma, a figura do tributo será examinada de acordo com o grau de sua importância para a sociedade como mecanismo de realização da pessoa humana. Além disso, investigar-se-á se esse bem jurídico possui fundamento na Constituição da República, legitimando, assim, a utilização do Direito Penal como ferramenta protetiva.

Posteriormente, será analisado se os instrumentos de política criminal legal e judicial tem contribuído para a proteção do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário ou se, pelo contrário, tem concorrido para a quebra de sua legitimidade, tornando a ameaça da pena um instrumento de arrecadação fiscal.

⁹⁰ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 310.

3.1. Bem Jurídico – Noções Fundamentais

A tese do bem jurídico, considerada um dos pilares da teoria do delito, surgiu com o propósito de limitar o poder punitivo estatal, circunscrevendo o número de condutas merecedoras de pena a tão somente às ações de mais alta nocividade social, de modo a salvaguardar a esfera de liberdade do indivíduo. Apesar das inúmeras e detalhadas monografias sobre o tema, ainda não foi possível estabelecer um conceito mais ou menos unânime sobre o que significaria, para o Direito Penal, o bem jurídico. Há, inclusive, aqueles que negam qualquer relevância no estudo do bem jurídico.

Os primeiros contornos da teoria do bem jurídico foram traçados por FEURBACH, para quem somente haveria crime onde houvesse lesão a algum direito subjetivo⁹¹. Justificava sua concepção no fato de que nos direitos subjetivos se encontravam concretizadas as esferas de liberdade dos indivíduos. Não considerava essencial que a conduta lesiva se dirigisse contra algo do mundo real⁹² e, por isso não utilizava a expressão *bem jurídico*. Sua conceituação de crime se fundava em ideais liberal-iluministas de preponderância do indivíduo sobre o Estado, no reconhecimento dos direitos naturais que o Estado deve proteger e na racionalidade humana⁹³.

BIRNBAUM, a quem é atribuída a paternidade da teoria do bem jurídico, foi o responsável por introduzir no Direito Penal a idéia de “bem” como objeto de tutela, em oposição à concepção Liberalista que enxergava na danosidade social e no desrespeito a

⁹¹ LO MONTE, ELIO. Principios de Derecho Penal Tributario. Buenos Aires: Editorial BDEF, 2006, p. 186.

⁹² PRADO, Luiz Régis. Bem Jurídico-penal e Contituição. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997, p. 29.

⁹³ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 72.

direitos subjetivos a fundamentação do tipo penal⁹⁴. Entendia que delito seria toda lesão ou perigo de lesão imputável à vontade humana, de um bem que merece ser tutelado pelo poder estatal, de forma proporcional, sem que seja possível protegê-lo de outro modo que não seja a ameaça de pena⁹⁵. Percebe-se que BIRNBAUM também não utilizava a expressão bem jurídico, mas notabilizou por conceber a noção de um *bem* como objeto de tutela pelo Direito Penal.

Como visto a concepção de BIRNBAUM não definia o que seria esse *bem* merecedor de proteção estatal. Entretanto, considerava como decisivo para a tutela penal a existência de um bem pertencente ao mundo do ser, da realidade palpável. Como exemplifica LUIZ FLAVIO GOMES, para FEURBACH no homicídio haveria lesão ao direito subjetivo à vida, enquanto que para BIRNBAUM existiria ofensa à própria vida⁹⁶.

A tese deste autor não era tão restritiva quanto a teoria de FEURBACH e teve o mérito de traçar os contornos dos princípios da ofensividade e da intervenção mínima, decorrentes de sua conceituação de crime. Em seu desenvolvimento posterior, a teoria do bem jurídico sofreu influência da filosofia hegeliana, com a identificação do objeto dos delitos na figura dos direitos particulares, em construção aproximada a de BIRNBAUM⁹⁷.

Em uma perspectiva influenciada pelo positivismo jurídico, BINDING ofertou sua contribuição à evolução da teoria do bem jurídico ao defini-lo como tudo que possui valor aos olhos do legislador como condição necessária a uma vida pacífica em sociedade, consistindo em uma lesão de um direito subjetivo do Estado. Para o autor o bem jurídico seria a garantia

⁹⁴ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 74.

⁹⁵ LO MONTE, ELIO. Principios de Derecho Penal Tributario. Buenos Aires: Editorial BDEF, 2006, p. 188.

⁹⁶ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 74.

⁹⁷ LO MONTE, ELIO. Principios de Derecho Penal Tributario. Buenos Aires: Editorial BDEF, 2006, p. 189.

das expectativas normativas contra seu descumprimento⁹⁸. Ou seja, o bem jurídico seria tudo aquilo que o legislador entendesse como tal, sendo, portanto, uma concepção abstracionista e tendencialmente autoritária⁹⁹. Nesta esteira, o bem jurídico se desmaterializa e se afasta de seu escopo de restringir o poder punitivo estatal, na medida em que deixa ao talante do legislador a criação e reconhecimento de bens jurídicos. Disto resultou uma maior intervenção do Estado na utilização do Direito Penal que, agora, poderia criminalizar tudo o que considerasse adequado.

Em contraposição, na contribuição de VON LISZT a figura do bem jurídico alcança um status pré-jurídico, não mais dependendo da vontade do legislador para existir. Precede, com efeito, o direito positivo e independe dele¹⁰⁰. Seriam, com efeito, bens jurídicos todos aqueles interesses vitais do indivíduo ou da comunidade¹⁰¹. Ainda assim, da mesma forma que na definição de BINDING, considerando que para a proteção desses interesses faz-se necessária a criação de uma norma jurídica, o Estado não deixa de ser o protagonista da eleição dos bens merecedores de tutela, os quais derivariam das relações sociais.

No início do século, a noção de bem jurídico sofre a influência da filosofia neokantiana, transformando-se em um valor abstrato, ético-social e protegido por uma figura típica, vinculando-se teleologicamente à norma jurídica. Desta maneira, acaba por se tornar um vetor interpretativo, afastando-se, novamente, de sua fundamentação de crítica e limitação do poder estatal, sobretudo após a obra de HONIG, na qual o bem jurídico é despojado de todo o conteúdo material, representando, tão somente, o fim determinado pelo legislador na criação das normas penais.

⁹⁸ PRADO, Luiz Régis. Bem Jurídico-penal e Constituição. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997, p. 31.

⁹⁹ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 77.

¹⁰⁰ PRADO, Luiz Régis. Bem Jurídico-penal e Constituição. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997, p. 31.

¹⁰¹ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 77.

LUIS GRECO classifica essa perspectiva de bem jurídico como dogmática¹⁰². Nela, toda norma penal possuiria um bem jurídico, eleito pelo legislador como objeto de tutela. Desta forma, no crime de furto (art. 155, CP) o bem jurídico seria o patrimônio; no homicídio (art. 121, CP), a vida; e na lesão corporal (art. 129, CP), a incolumidade física e mental da pessoa humana; dentre outros exemplos. Critica-se esta concepção na medida em que deixa ao arbítrio do legislador a escolha do bem jurídico, autorizando, assim, que todo e qualquer interesse possa ser um bem jurídico digno de proteção pelo Direito Penal. Com efeito, a perspectiva puramente dogmática do bem jurídico, ao invés de limitar o poder punitivo estatal, acaba por abrir uma avenida para seu crescimento.

Com SCHWINGE o bem jurídico se torna simplesmente a *ratio legis*, perdendo todo o seu conteúdo dogmático e crítico, não passando de um vetor interpretativo¹⁰³. Vê-se que a escola neokantiana perseguia o esvaziamento do conceito de bem jurídico. Esse objetivo colocava os neokantianos em sintonia com o momento histórico vivido pela Alemanha na década de 1920, com a ascensão do nacional-socialismo, pois negava a autonomia política do indivíduo em prol dos interesses maiores do Estado. Essa concepção acabava por refletir na teoria do delito, que não mais era entendido como uma lesão a um bem jurídico e sim como uma violação de uma obrigação de fidelidade imposta pela lei e produzida pelo Estado, o vértice do ordenamento jurídico. Desta maneira, o estudo do bem jurídico foi abandonado, culminando em posicionamentos doutrinários que negavam sua existência.

Após o fim da Segunda Guerra Mundial, teorias sociológicas buscaram resgatar o estudo do bem jurídico, abandonado durante o período do nazi-fascismo. HASSEMER, notável expoente da escola de Frankfurt e árduo defensor do estudo do bem jurídico, defende que a vedação de uma conduta por meio de uma sanção penal sem que exista um bem jurídico

¹⁰² GRECO, Luis. Princípio da Ofensividade e Crimes de Perigo Abstrato – Uma introdução ao debate sobre bem jurídico e as estruturas do delito, RBCCRIM, n° 49, 2004, p. 90.

¹⁰³ LO MONTE, ELIO. Principios de Derecho Penal Tributario. Buenos Aires: Editorial BDEF, 2006, p. 190.

por detrás da norma equivaleria a um “terror estatal”. Sustenta que a escolha de bens jurídicos é vinculada a uma hierarquia axiológica, bem como às necessidades da sociedade, não ostentando o legislador de plenos poderes em sua seleção¹⁰⁴.

O renascimento do estudo do bem jurídico, entretanto, não significou o desaparecimento de teses sobre sua irrelevância nas discussões afetas ao Direito Penal. Segundo HIRSCH, inexistiria um conceito de bem jurídico predeterminado para o legislador, não sendo um pilar de limitação do Direito Penal. De posicionamento semelhante, STRATENWERTH defende ser impossível a definição de bem jurídico, diante das mais diversas conceituações já cunhadas pela doutrina penal¹⁰⁵. Sustenta, ainda, que o fim último do Direito Penal não seria a proteção de bens jurídicos, mas a evitabilidade de comportamentos. Para ele, a taxação de normas penais que não protegem bens jurídicos determinados como ilegítimas não seria aceitável, eis que muitos bens jurídicos teriam caráter indeterminado como o meio ambiente¹⁰⁶.

JAKOBS, a seu turno, afirmava que a função do tipo penal seria a de confirmar a vigência da norma, e não a de proteger bens jurídicos¹⁰⁷. Dito diversamente, o bem jurídico penal seria a própria norma e em sua atuação residiria a legitimidade do Direito Penal. A legitimidade formal adviria do fato de as normas penais serem produzidas pelo Poder Legislativo democraticamente eleito pelo povo e de acordo com a Constituição. Já a legitimidade material decorreria do objetivo das normas penais de assegurar a manutenção da

¹⁰⁴ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 82.

¹⁰⁵ STRATENWERTH, Günter. Derecho Penal - Parte General I – El Hecho Punible. Trad. Manuel Cancio Meliá; Marcelo A. Sancinetti. Cizur Menor: Editorial Aranzadi – Thomson Civitas, 2005.

¹⁰⁶ STRATENWERTH, GÜNTER. La Criminalización en los Delitos contra Bienes Jurídicos Colectivos. La Teoría del Bien Jurídico -¿Fundamento de Legitimación del Derecho Penal o Juego de abalorios dogmático?. Hefendehl (Org). Madrid: Marcial Pons, 2007.

¹⁰⁷ ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal; org. e trad. André Luis Callegari, Nereu José Giacomolli – Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2006, p. 14-15.

sociedade e do Estado¹⁰⁸. Com efeito, o bem jurídico não seria relevante no exame da legitimidade do Direito Penal.

Por sua vez, AMELUNG propõe a substituição da noção de bem jurídico pela de danosidade social. No entender do autor, portanto, delito seria um comportamento socialmente danoso, sendo a questão do bem jurídico meramente anexa, atuando como um critério de aferição da nocividade social¹⁰⁹.

CLAUS ROXIN adere à corrente que vê na proteção de bens jurídicos o fundamento legitimador do Direito Penal. Partindo da função social do Direito Penal, ROXIN afirma que o objetivo do Direito Penal seria o de garantir aos cidadãos de determinada sociedade “*sua existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas com outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos*”¹¹⁰. Para tanto, somente os interesses de primordial importância para os cidadãos, sejam eles individuais ou coletivos, seriam bem jurídicos cuja defesa ficaria a cargo do Direito Penal.

De fato, para a doutrina atual, parece inegável a importância do bem jurídico para o Direito Penal, o qual ficaria um corpo sem alma caso se ignorasse como escopo de sua tutela os interesses jurídicos mais caros para a sociedade. Pode-se perceber esta importância, outrossim, de princípios cujo reconhecimento é praticamente unânime, como o da lesividade ou ofensividade e da subsidiariedade (intervenção mínima), segundo os quais a sanção penal somente atuará quando se verificar uma lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico tutelado pela norma quando não existir outro meio adequado e eficaz para prevenir essa lesão

¹⁰⁸ YACOBUCCI, Lauren Paoletti e GOMES, Luiz Flavio. As Grandes Transformações do Direito Penal Tradicional. São Paulo: Editora RT, 2005, p. 87.

¹⁰⁹ PRADO, Luiz Régis. Bem Jurídico-penal e Continuidade. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997, p. 37.

¹¹⁰ ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal; org. e trad. André Luis Callegari, Nereu José Giacomolli – Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2006, p. 17.

ou perigo de lesão. Desta forma, todo o Direito Penal atual é derivado da teoria do bem jurídico.

Contudo, a questão da delimitação mais ou menos exata do conceito de bem jurídico ainda aflige os pesquisadores. Ressalta LUIZ RÉGIS PRADO que “*a falta de clareza do significado do bem jurídico encontra correspondência na ausência de precisão de seu conceito*”¹¹¹. De fato, problema comum à maioria das conceituações está em sua característica de constituírem verdadeiras cláusulas gerais, inábeis a construir um conceito material de bem jurídico que possibilite estabelecer quais os objetos de proteção do Direito Penal¹¹².

WELZEL considera o bem jurídico como o bem vital da comunidade ou do indivíduo, que por sua significação social deve ser protegido juridicamente¹¹³. No entender de NAVARRETE, o conceito de bem jurídico aparece integrado à noção de bens e valores. Por bens, é possível definir todos aqueles objetos úteis à satisfação de necessidades pessoais, que assumem essencial importância na convivência humana e que, por esse motivo, carecem de máxima proteção pelo ordenamento jurídico. Por valores, entende-se que são aqueles atributos anímicos espirituais de especial transcendência para a auto realização da pessoa humana em sociedade, que repercutem de uma forma imanente na própria estrutura do núcleo social, no qual se desenvolvem as aspirações individuais dentro de uma ordem jurídica de liberdade, respeito e colaboração recíprocos¹¹⁴. Da junção dessas noções, o bem jurídico-penal poderia ser definido como o bem ou valor merecedor de máxima proteção jurídica, reservada pelas prescrições do Direito Penal¹¹⁵. Com efeito, a noção de bem jurídico se integra com os bens e valores fundamentais da convivência social, cujos ataques são merecedores de uma sanção

¹¹¹ PRADO, Luiz Régis. Bem Jurídico-penal e Constituição. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997, p. 37.

¹¹² FIANDACA, Giovanni. O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal *in* Doutrinas Essenciais de Direito Penal, Vol. I, RT: São Paulo, 2010, p. 530.

¹¹³ PRADO, Luiz Régis. Bem Jurídico-penal e Constituição. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997, p. 42.

¹¹⁴ RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributario – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Jurídico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 139.

¹¹⁵ NAVARRETE, M. Polaino. El bien jurídico em el derecho penal. Anales de la Universidad Hispalense, nº. 19, 1974, p. 267-268.

penal: a máxima proteção possível em um ordenamento jurídico¹¹⁶. Nessa mesma linha, MUÑOZ CONDE define bem jurídico como os pressupostos de que o indivíduo necessita para sua auto realização em sociedade¹¹⁷.

Em uma noção hoje prevalente de bem jurídico constitucionalmente orientada, RUDOLPHI define bens jurídicos como unidades sociais de função essenciais à vida em comunidade que se desenvolve sob a égide de uma Constituição. Seria uma vida social fulcrada na liberdade (direitos) e responsabilidade (deveres) do indivíduo¹¹⁸. Por sua vez, MICHAEL MARX conceitua bens jurídicos como objetos dos quais o homem necessita para a própria livre auto-realização¹¹⁹. No entender de OTTO, bem jurídico seria o centro da relação fática entre um sujeito e um objeto, como algo que sirva ao desenvolvimento de sua personalidade, em uma unidade funcional¹²⁰.

Nesta linha crítica, desenvolveu a doutrina a perspectiva político-criminal de bem jurídico que objetiva, nas palavras de LUIS GRECO, “*definir o bem jurídico com arrimo na Constituição*”, a qual vincularia o legislador, eis que se estaria cuidando de concepção extraída da norma suprema, hierarquicamente superior. Desta feita, somente aqueles conteúdos axiológicos de fundamental importância constitucional poderiam figurar como bens jurídicos dignos de proteção pelo Direito Penal¹²¹, atraindo a importância do princípio da subsidiariedade, *ultima ratio* ou intervenção mínima, que propugna que o Direito Penal somente se ocupe dos interesses mais importantes para a sociedade.

¹¹⁶ NAVARRETE, M. Polaino. Derecho Penal – Parte General – Título II, vol. I, 1ª ed., Bosch, 2000, pp. 604-605.

¹¹⁷ PRADO, Luiz Régis. Bem Jurídico-penal e Constituição. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997, p. 43.

¹¹⁸ FIANDACA, Giovanni. O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal *in* Doutrinas Essenciais de Direito Penal, Vol. I, RT: São Paulo, 2010, p. 529.

¹¹⁹ FIANDACA, Giovanni. O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal *in* Doutrinas Essenciais de Direito Penal, Vol. I, RT: São Paulo, 2010, p. 529.

¹²⁰ FIANDACA, Giovanni. O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal *in* Doutrinas Essenciais de Direito Penal, Vol. I, RT: São Paulo, 2010, p. 529.

¹²¹ GRECO, Luis. Princípio da Ofensividade e Crimes de Perigo Abstrato – Uma introdução ao debate sobre bem jurídico e as estruturas do delito, RBCCRIM, nº 49, 2004, p. 98-101.

Deve-se a BRICOLA a elaboração teórica que vincula a escolha de bens jurídicos penalmente tuteláveis pelo legislador às disposições da Constituição, que se tornaria fundamento próprio do Direito Penal. Com efeito, a Lei Maior de um ordenamento jurídico teria o poder de obrigar o legislador a perseguir as finalidades impostas ao Estado pelas normas constitucionais, não incriminando os atos representativos do exercício de direitos fundamentais e criminalizando aqueles que lesionem esses mesmos direitos¹²². O elemento central da concepção do autor está na liberdade pessoal (art. 13 da Constituição Italiana), de onde se deduziria que somente a violação de um bem, senão de igual valor em relação ao sacrificado (liberdade) seja ao menos dotado de relevância constitucional¹²³, depreendida dentre os valores explícita ou implicitamente previstos na Constituição. Ou seja, a criminalização de determinada conduta pelo legislador somente seria legítima se causadora de grave lesão a um valor constitucionalmente relevante.

Com efeito, é possível dizer que a Constituição estabelece um vínculo imperativo limitador na seleção dos bens jurídicos pelo legislador ao editar tipos penais. Esse elo de limitação seria norteado por valores básicos constitucionalizados, de natureza ético-jurídica, conformando um sistema axiológico cujo núcleo, no caso brasileiro, seria a dignidade da pessoa humana¹²⁴. Por outro lado, isso não significa que bens jurídico não previstos no texto constitucional não possam ser objeto de tutela penal, desde que não incompatíveis com seu quadro axiológico¹²⁵.

Nesta esteira, HASSEMER propõe que no conceito de bem jurídico o indivíduo figure como o vértice referencial, de forma que somente poderiam ser bens jurídicos os objetos vitais

¹²² LO MONTE, ELIO. *Principios de Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Editorial BDEF, 2006, p. 196.

¹²³ FIANDACA, Giovanni. O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal *in* *Doutrinas Essenciais de Direito Penal*, Vol. I, RT: São Paulo, 2010, p. 531.

¹²⁴ GOMES, Luiz Flavio. *Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais*. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 87.

¹²⁵ GOMES, Luiz Flavio. *Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais*. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 98.

imprescindíveis ao ser humano para sua livre auto realização, como a vida, a saúde, a liberdade e a propriedade¹²⁶. Em outros termos, o bem jurídico deve gravitar em torno do indivíduo¹²⁷, escopo principal da proteção pelo Direito Penal¹²⁸, o que, em princípio, poderia excluir a possibilidade de proteção a bens jurídicos supraindividuais, os quais não seriam referíveis diretamente ao indivíduo.

Neste sentido, JUAREZ TAVARES ressalta que o bem jurídico seria um valor com a função proteger, a pessoa humana, não sendo um fim em si mesmo. Para o autor, a pessoa humana seria o objeto final de proteção da ordem jurídica, o que tornaria o indivíduo o referencial da tutela por meio do Direito Penal¹²⁹.

Seguindo esta noção, somente haveria bens jurídicos individuais, sendo que os coletivos somente poderiam lograr reconhecimento quando referíveis a indivíduos concretos. Esta tese, denominada pela doutrina como monista-pessoal de bem jurídico, contrapõe-se à definição monista-coletivista, segundo a qual todos os bens jurídicos atenderiam a interesses da coletividade, inexistindo bens jurídicos individuais, eis que o indivíduo somente seria sujeito de proteção pela norma penal quando isso interessasse à coletividade. Por sua vez, a visão dualista sustenta a existência bens jurídicos individuais e coletivos¹³⁰, independentemente de o bem jurídico ter como referencial a figura do indivíduo ou não.

Concordamos com LUIZ FLAVIO GOMES, no sentido de que não só os direitos fundamentais são merecedores de proteção penal, pois outros bens ou interesses, individuais

¹²⁶ SEHER, Gerard. La Legitimación de Normas Penales Basada em Principios y el Concepto de Bien Jurídico in La Teoría del Bien Jurídico – Fundamento de Legitimación del Derecho Penal o juego de abalorios dogmático? (Org. Hefendel). Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 73.

¹²⁷ HASSEMER, Winfried. ¿Puede Haber Delitos que no Afecten a un Bien Jurídico Penal?. La Teoría del Bien Jurídico - ¿Fundamento de Legitimación del Derecho Penal o Juego de abalorios dogmático?. Hefendehl (Org). Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 100.

¹²⁸ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 100.

¹²⁹ TAVARES, Juarez. Critérios de Seleção de Crimes e Cominação de Penas. Revista Brasileira de Ciências Criminais, número especial de lançamento, dezembro, 1992, p. 77-79.

¹³⁰ GRECO, Luis. Princípio da Ofensividade e Crimes de Perigo Abstrato – Uma introdução ao debate sobre bem jurídico e as estruturas do delito, RBCCRIM, nº 49, 2004, p. 90.

ou coletivos, ainda que não previstos na Constituição, podem gozar de tutela pelo Direito Penal, desde que de fundamental importância para a sociedade e compatíveis com o quadro axiológico-constitucional¹³¹.

Desta forma, parece não haver dúvidas de que a Constituição orienta e limita o legislador na escolha dos bens jurídicos. Assim, em linhas gerais, pode-se definir bem jurídico-penal como o bem ou interesse individual ou coletivo mais caro à sociedade, eleito pelo legislador com base em valores constitucionais de fundamental relevância, como objeto de proteção da norma penal.

3.2. *Direitos Humanos Fundamentais*

Inicialmente ao estudo ora proposto, cabe justificar a opção adotada no presente trabalho quanto à conceituação do que vem a ser direitos humanos fundamentais. Justifica-se essa preocupação terminológica em virtude de outras expressões equivalentes serem usadas nas mais diversas monografias, mas que possuem o mesmo significado da terminologia aqui adotada: “direitos humanos”, direitos do homem”, “direitos subjetivos públicos”, “liberdades públicas”, “direitos individuais” e ‘liberdades fundamentais’¹³².

A opção pela terminologia “direitos humanos fundamentais” se explica no fato dessa expressão pôr em relevo os dois principais aspectos dessa modalidade de direitos: i) seus titulares são todos os seres humanos, daí o termo “humanos” e ii) sua fundamentalidade, isto é, o fato de serem imprescindíveis à existência humana. Essa nomenclatura, aliás, segundo

¹³¹ GOMES, Luiz Flavio. Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais. São Paulo: Editora RT, 2002, p. 103.

¹³² SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 8ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2007, p. 35.

SÉRGIO REZENDE DE BARROS, tem a vantagem de destacar a unidade essencial e indissolúvel entre direitos humanos e direitos fundamentais¹³³.

No entender de MASSINI CORREAS, os direitos humanos são aqueles inerentes à pessoa humana e necessários ao seu desenvolvimento, estando vinculados às notas essenciais do modo de ser humano. Seriam, ainda, anteriores e superiores à lei positiva e não careceriam de positivação para seu reconhecimento¹³⁴. De outro lado, na visão de LUIGI FERRAJOLI, direitos fundamentais seriam todos os direitos subjetivos titularizados universalmente por todo sujeito com status de ser humano¹³⁵.

Seguindo esta linha de raciocínio, direitos humanos fundamentais seriam aqueles que pertencem a todos os seres humanos, radicando na personalidade do sujeito ou em algumas das dimensões básicas ao desenvolvimento desta personalidade, quer o ordenamento jurídico positivo os preveja ou não¹³⁶, sendo reconhecimento e proteção essenciais a esses indivíduos.

Há de se reconhecer que essas concepções antes apresentadas se afiguram um tanto genéricas. NORBERTO BOBBIO afirmaria que essas conceituações são vagas e, assim como a maioria das definições apresentadas, tautológicas, eis que apenas transmitiria algo sobre o estatuto desejado ou proposto para esses direitos, e não sobre o seu conteúdo. Objetaria o autor, ainda, que a referência a seu conteúdo de fundamentais seria avaliativa e variável de acordo com a ideologia do intérprete¹³⁷. Em outros termos, o grau de fundamentalidade estaria a variar de acordo com o conjunto de valores componentes da personalidade daquele que busca o significado da expressão em debate. Por exemplo, o grau de essencialidade de um

¹³³ DE BARROS, Sérgio Rezende. *Direitos Humanos – Paradoxo da Civilização*, p. 29.

¹³⁴ MASSINI CORREAS, CARLOS I. *Filosofia del Derecho*. Tomo I: *El derecho, los derechos humanos y el derecho natural*. 2. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, Segunda Parte, pp. 112-113.

¹³⁵ FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías; la ley del más débil*. Madri: Editorial Trotta, 2004. *Derechos fundamentales*, pp. 37-72.

¹³⁶ MASSINI CORREAS, CARLOS I. *Filosofia del Derecho*. Tomo I: *El derecho, los derechos humanos y el derecho natural*. 2. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, Segunda Parte, pp. 138.

¹³⁷ BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 45.

direito humano, para uma pessoa criada na África, seria distinto do conceito adotado por um brasileiro e por um finlandês¹³⁸, por exemplo.

Conforme o momento e o modo como surgiram e lograram reconhecimento, a doutrina costuma classificar os direitos humanos fundamentais em gerações ou dimensões. Em um primeiro momento, como salienta COSTAS DOUZINAS, os direitos humanos estavam ligados a interesses de classe específicos da burguesia emergente em oposição ao despotismo e à organização social estática¹³⁹. Deste contexto sócio-político surgiram os direitos de primeira geração, fruto do pensamento liberal-burguês do século XVIII, berço das doutrinas iluminista e jusnaturalista de Hobbes, Locke, Rousseau e Kant e que acabou por culminar na Revolução Francesa e na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão. Em apertadíssima síntese, os mencionados jusfilósofos defendiam que a finalidade do Estado consiste na realização da liberdade do indivíduo. E, quando o indivíduo passa a ser soberano e livre, passa a necessitar de um contraponto, sendo o Estado, nas palavras de COSTAS DOUZINAS, o Leviatã “a imagem especular e o parceiro perfeito, perfeito demais, do homem emancipado”. Esse escopo estatal demarca o caráter individualista dos direitos fundamentais dessa geração, verdadeiros direitos de defesa contra o próprio Estado, que respeitaria esse ideal de liberdade com a adoção de uma política de não intervenção, de abstenção¹⁴⁰. Assim, esses direitos seriam preservados e promovidos não com uma conduta positiva por parte do poder público, sendo a ele oponíveis. Daí a principal característica dos direitos humanos de primeira geração: são direitos negativos. Representam esses direitos, por exemplo, os direitos à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade perante a lei, ao voto e à capacidade eleitoral

¹³⁸ Na Finlândia, por exemplo, já se pensa em considerar como fundamental e inerente a todos ser humano (finlandês, pelo menos) o direito ao acesso à internet banda larga. Consulta em 17.2.2010 aos sítios: <http://www.dihitt.com.br/noticia/finlandia-considera-banda-larga-direito-fundamental>.

¹³⁹ DOUZINAS, Costas. O Fim dos Direitos Humanos, p. 19.

¹⁴⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 8ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2007, p. 56.

passiva. Enfim, como diria PAULO BONAVIDES, trata-se dos chamados direitos civis e políticos¹⁴¹.

Os direitos fundamentais de segunda geração derivaram de outra revolução, a industrial. Os graves problemas econômicos e sociais gerados à época levaram à conclusão de que o puro e simples reconhecimento da liberdade e igualdade não eram suficientes para seu efetivo gozo por todos¹⁴², mas apenas por alguns, sobretudo aqueles que detinham os meios de produção daquela sociedade. Com efeito, para que houvesse efetivo respeito desses direitos, passou-se a exigir do Estado uma postura positiva para a realização efetiva do bem comum. Logo, ao contrário dos direitos de primeira geração, os direitos fundamentais de segunda geração são considerados como positivos, permitindo, como bem destaca CELSO LAFER, que o indivíduo participe do bem-estar social¹⁴³. Com o reconhecimento desses direitos, ao ser humano passou a ser garantido o direito de assistência social, educação, saúde, emprego, dentre outros direitos sociais, sendo de responsabilidade do Estado seu desenvolvimento.

Por sua vez, os direitos de terceira geração relacionam-se com os valores de fraternidade e solidariedade para com toda a sociedade. Por isso, desvinculam-se da figura individual do ser humano e direcionam-se para a coletividade, para o grupamento humano sendo, portanto, direitos coletivos e difusos, como o meio ambiente equilibrado, a paz, a qualidade de vida, a autodeterminação dos povos, a cultura, dentre outros¹⁴⁴.

Em resumo, os direitos fundamentais, de acordo com as gerações em que estão alocados, podem ser considerados como: i) direitos de defesa, ii) direitos de prestação e iii)

¹⁴¹ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, p. 517.

¹⁴² SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 8ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2007, p. 56

¹⁴³ LAFER, Celso. A Reconstrução dos Direitos Humanos. São Paulo: Companhia das Letras, 1991, p. 127.

¹⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 8ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2007, p. 58.

direitos de participação¹⁴⁵. Os primeiros imporiam ao Estado um dever de abstenção, de não interferência na autodeterminação dos indivíduos; os segundos exigiriam deveres positivos ao Estado¹⁴⁶, comandando um agir no enfrentamento de problemas sociais, como as desigualdades sócio-econômicas, de modo a promover as condições materiais necessárias ao desenvolvimento humano; já os últimos dizem respeito ao direito de participação política.

Hodiernamente, fala-se, ainda, em direitos de quarta geração. No entender de PAULO BONAVIDES, esses direitos seriam resultado da globalização dos direitos fundamentais, compondo essa dimensão pelos direitos à democracia, ao pluralismo e à informação¹⁴⁷. NORBERTO BOBBIO acrescenta, ainda, os direitos derivados do desenvolvimento da biomedicina e das recentes pesquisas de manipulação genética¹⁴⁸.

Em geral, os direitos enquadrados nas três primeiras dimensões são reconhecidos pelas Cartas Constitucionais da maioria dos Estados democráticos. Em seu caso específico, a atual Constituição Republicana brasileira reservou um especial espaço para os direitos humanos fundamentais, sendo possível afirmar que pela primeira vez na história constitucional do país o tema mereceu relevância¹⁴⁹. Essa especial atenção dada pela Constituição reflete o caráter historicista dos direitos humanos, tanto defendido por Norberto Bobbio. Para o autor, os direitos humanos fundamentais são históricos porque *“nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas”*¹⁵⁰. No caso brasileiro,

¹⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Ob. Cit. p. 255/268.

¹⁴⁶ Para GONET BRANCO, os direitos à prestação estatal poderiam ser divididos em direitos à prestação jurídica e direitos à prestação material. Naqueles estariam compreendidos os direitos à produção normativa do Estado no sentido de proteger ou permitir o gozo de outros direitos fundamentais. Já nestes últimos, consistem na utilização concreta de bens ou serviços fornecidos pelo Estado. MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Ob. Cit., p. 259.

¹⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional, p. 524-526.

¹⁴⁸ BOBBIO, Norberto. A Era dos Direitos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 90.

¹⁴⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 8ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2007, p. 75.

¹⁵⁰ BOBBIO, Norberto. A Era dos Direitos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 45.

essa luta por novas liberdades em oposição ao regime autoritário antes estabelecido, o regime militar iniciado com o golpe de 1964, resultou em amplas discussões durante o período de redemocratização do país e que acabaram por engendrar uma Carta Constitucional afirmadora de direitos humanos fundamentais. Esses direitos, em sua maioria, estão previstos no art. 5º do Texto Maior e não excluem outros que venham a ser reconhecidos por tratados internacionais do qual o Brasil seja signatário ou que estejam previstos em dispositivos da Constituição Brasileira, como é o caso da imunidade tributária que, muito embora esteja fora do rol do art. 5º, é reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal como verdadeiro direito fundamental.

Com vistas à garantia e implementação desses direitos, surge o Estado Brasileiro como principal agente. No entanto, para que políticas protetoras e implementadoras de direitos fundamentais sejam postas em prática, a existência de receitas é imprescindível para seu custeio.

3.3. O Custo dos Direitos

A Teoria do Custo dos Direitos foi criada pelos professores estadunidenses CASS SUSTEIN¹⁵¹ e STEPHEN HOLMES¹⁵². Na obra *The Cost of Rights*, os autores se dedicaram à análise da relação existente entre o custo de implementação de um direito e a sua significação social, relação esta que vai determinar necessariamente, no que concerne à

¹⁵¹ Karl N. Llewellyn Professor of Jurisprudence, The University of Chicago, Law School and Department of Political Science.

¹⁵² Professor of Politics at Princeton University and adjunct professor of law at New York University School of Law. É também autor de várias obras importantes, como *Benjamin Constant and the making of Modern Liberalism*.

efetivação, uma análise comparativa dos muitos direitos e seus respectivos custos¹⁵³, demonstrando que todos os direitos são positivos e, por conseguinte, necessitam de algum tipo de prestação estatal para sua efetivação.

Para embasar essa conclusão, os autores partem do princípio de que todos os direitos, mesmo os tipicamente individuais ou caracterizados como de primeira geração ou dimensão, marcados pelo caráter da negatividade, são, na verdade, todos positivos, isto é, sua consecução depende de uma atuação estatal¹⁵⁴. Assim, partindo da premissa de que todos os direitos são positivos, até mesmo os direitos da liberdade, todos são afetados pela ausência de recursos, e a tutela destes direitos representa igualmente a redistribuição da riqueza social. Ademais, afirmam os autores, a partir da verificação de que todos os direitos são positivos, seu exercício atrai deveres correspectivos, no sentido de que o reconhecimento de direitos contribui para elevar o grau de responsabilidade dos indivíduos¹⁵⁵.

Seguindo esta linha de raciocínio, os direitos e os deveres são, segundo SUSTEIN e HOLMES, absolutamente indissociáveis, isto é, a consciência de um direito significa a percepção direta do dever correlativo. Ou seja, reconhecido um direito ao indivíduo, nasce para ele o dever correspondente de contribuir para seu custeio. Note-se que a tese que reconhece a determinados direitos o caráter da negatividade e que, portanto, ignora seus custos, fundamenta o pensamento de que esses direitos negativos não geram qualquer responsabilidade ou dever correlativo¹⁵⁶. Complementam os autores que a tese de que todos os direitos são custosos incentiva a responsabilidade em relação à sociedade como um todo, pois o reconhecimento de que todos os direitos possuem custos quase sempre elevados e de

¹⁵³ GALDINO, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 199.

¹⁵⁴ GALDINO, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 200.

¹⁵⁵ GALDINO, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 213.

¹⁵⁶ GALDINO, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 213.

que os recursos públicos são limitados para a promoção de todos os direitos, implicando no sacrifício de alguns deles, resulta no reconhecimento de que esses direitos devem ser exercitados com responsabilidade. Assim, a conscientização de que os indivíduos somente possuem direitos na medida em que um Estado consiga recolher recursos junto aos cidadãos para custeá-los, demonstra o equívoco da teoria de que os direitos negativos promovem uma irresponsabilidade para com os deveres sociais¹⁵⁷.

Destacam os autores que, independentemente da possibilidade ou não de utilização de remédios jurídicos para a garantia de direitos subjetivos¹⁵⁸, o Estado deve atuar concretamente para a proteção de determinados direitos. Assim, apresentam como exemplo a hipótese em que o Estado deve se valer de despesas para impedir que o fogo venha a consumir o patrimônio de determinados indivíduos, garantindo, com efeito, o direito fundamental à propriedade privada dessas pessoas por meio de uma atuação positiva. Outro exemplo seria aquele em que o Estado se serve de vultosa quantia para a construção de presídios e de outros aparatos de segurança pública para tutela do direito humano fundamental à liberdade individual de seus cidadãos em oposição àqueles que colocam em risco a paz social de acordo com as prescrições de Direito Penal.

Desta forma, através da análise desses exemplos, verifica-se que até mesmo os direitos da liberdade necessitam de uma atuação estatal positiva para sua promoção. Como destacado por FLAVIO GALDINO, a concepção da inexistência de custos de alguns direitos leva à *“consagração de uma orientação conservadora de proteção máxima de tais direitos (geralmente os estritamente individuais: liberdade e propriedade) em detrimento dos*

¹⁵⁷, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 214.

¹⁵⁸ GALDINO, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 203. *“Os direitos, assim reconhecidos por um determinado ordenamento jurídico, “têm dentes” (rights in that legal sense have teeth)12, ao passo que, do contrário, os direitos meramente morais não os possuem (are teethless). À figura metafórica dos “dentes”, corresponde, em verdade, a possibilidade de utilização dos remédios jurídicos previstos no ordenamento, isto é, os meios de acionar o ente estatal para que garanta os direitos previamente reconhecidos pelo Direito. Há, assim, uma ligação indissolúvel entre o direito subjetivo e o remédio jurídico previsto para sua garantia e efetivação”.*

chamados sociais, o que se mostra, a partir da compreensão de que todos custam, absolutamente equivocado, descortinando a opção ideológica encoberta pela ignorância”¹⁵⁹.

De fato, a concepção jusnaturalista do direito de propriedade como liberdade básica, anterior e superior ao Estado, o qual seria irrelevante para esse direito, devendo, apenas, abster-se de perturbar a propriedade individual, não condiz com a realidade de atuação dos direitos. No entender de SUSTEIN e HOLMES, não se pode conceber propriedade privada sem ação pública, sem prestações estatais positivas. A rigor, a expressão "respeito à propriedade" não significa, tão somente, que o Estado apenas reconhece a propriedade; em verdade, somente com uma atuação estatal pode a propriedade existir, dependendo, para tanto, de um sólido conjunto normativo garantido por agentes públicos, cuja remuneração decorre de receitas a serem despendidas pelo Estado. E não é só. A tutela do direito de propriedade, não só ele, mas todos os outros direitos de liberdade, carece de constante ação dos mais diversos agentes governamentais, como bombeiros, policiais, membros dos Poderes da República, todos mantidos pelo Erário, com recursos levantados a partir da tributação imposta pelo Fisco, configurando, sem sombra de dúvidas, o caráter custoso da atuação pública para a proteção dos direitos de liberdade, tidos tradicionalmente como puramente negativos¹⁶⁰.

Em suma, para SUSTEIN e HOLMES, inexistem direitos ou liberdades puramente privadas, sendo que o exercício de todo e qualquer direito ou liberdade depende fundamentalmente das instituições públicas, engendrando a necessidade de fontes para seu custeio. Nesta esteira, considerando o Estado instrumento indispensável ao reconhecimento e efetivação de direitos, e tendo em mente que o Estado somente pode atuar se provido de recursos necessários para tanto, recursos esses advindos de receitas captadas junto aos

¹⁵⁹ GALDINO, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 205.

¹⁶⁰ GALDINO, Flávio. Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI, pp. 208.

indivíduos singularmente considerados, é possível concluir que os direitos só existem onde exista fluxo orçamentário que o permita. E essa receita necessária para a promoção e garantia dos direitos reconhecidos em determinado Estado advém da figura do tributo.

3.4. O Fundamento e a Função do Tributo na Sociedade

Para fazer frente aos custos dos direitos, surge o tributo, modalidade de receita derivada necessária para a consecução das políticas estatais de fomento de sua própria máquina administrativa como também como combustível para a tutela e efetivação dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição. Para MARCUS ABRAHAM, o tributo se basearia no dever fundamental de pagar, que seria originário do poder de legislar, constituindo uma receita compulsória necessária para suportar os gastos essenciais do Estado ou com finalidade regulatória, limitado pelos direitos fundamentais e conforme as competências constitucionais atribuídas aos entes públicos¹⁶¹.

Nesta esteira, da mesma forma que todo ser humano possui direitos fundamentais para seu desenvolvimento como pessoa humana, também possui, de forma correlata, um dever fundamental de contribuir para que todos os demais indivíduos possam gozar desses mesmos direitos. Esse dever fundamental, de verdadeiramente contribuir para o bem comum, é representado pelo dever de pagar tributo ao Estado, o qual já aparecia conectado à idéia de justiça desde a Antiguidade Clássica, inclusive na obra de Aristóteles.

¹⁶¹ ABRAHAM, Marcus. *Justiça Fiscal, Direito Privado e Planejamento Tributário*. Tese de Doutorado. Departamento de Direito do Estado. Rio de Janeiro: UERJ, 2005, p. 4.

Segundo expõe o filósofo grego, a justiça comporta a totalidade de virtudes de um ser humano. A justiça geral seria uma disposição moral capaz de tornar o homem apto a fazer coisas justas, agir de acordo com a justiça e desejar o que é justo. A justiça geral possuiria duas características, em primeiro lugar a identificação com a totalidade de justiça, conforme exercida na *polis* grega e, em seguida, seria ligada à promoção do “bem dos outros”¹⁶². O homem justo de ARISTÓTELES, portanto, possui todas as virtudes e as exerce para o bem dos outros e da cidade. Por outro lado, o homem injusto é, em primeiro lugar, alguém que viola a lei justa (aquela que promove o bem comum) e, em segundo lugar, alguém que fica com mais que aquilo que lhe é devido. Desta forma, segundo o raciocínio aristotélico, a repartição de bens em prol da *polis* aparece como um dever de virtude do homem desde a Grécia antiga.

Essa concepção parece muito semelhante com a idéia de homem (indivíduo) nas Cartas Constitucionais atuais em que a pessoa humana não é um ser isolado e sim um ser socialmente integrado, trazendo consigo, além da liberdade, a responsabilidade pela primeira limitada, de contribuir para a sociedade em que vive. Assim, os direitos fundamentais representam a liberdade e os deveres fundamentais seu corretivo¹⁶³.

O termo tributo se origina das palavras latinas “*tributum*”¹⁶⁴ ou “*tributus*”¹⁶⁵. Esses termos conectam-se, por sua vez, ao verbo latino “*tribuere*”¹⁶⁶ que, em uma de suas acepções, significa precisamente “distribuir, repartir, dividir”, bem como ao substantivo “*tributio*”¹⁶⁷, que, além de designar o ato de pagamento do tributo, também pode ser utilizado como

¹⁶² DOUZINAS, Costas. O Fim dos Direitos Humanos, p. 19.

¹⁶³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra: Almedina, 2009, p. 31.

¹⁶⁴ Oxford Latin Dictionary, Oxford: Clarendon Press, 1968 V. *tributum* ~i, n. [as next] 1 A tax or levy, orig. an. occasional war-tax paid by Roman citizens through the tribes, and replaced from 167 B.C. by a direct tax paid by all inhabitants of provinces with the exception of certain classes of exempted citizens (e.g. citizens of *coloniae*) as a poll-tax or tax assessed on property, etc. b sim. tribute paid under non-Roman administration. c (w. gen.) a tax (assessed on).

¹⁶⁵ Idem. V. *tributus* ~i, m. [perh, next, but understood as pple. of TRIBVO] 1 A levy, tax. 2 An apportionment, allocation.

¹⁶⁶ SARAIVA, F.R. DOS SANTOS. *Novissimo Dicionario Latino-Portuguez. Verbet tribuo*. 9ª. Ed. Rio de Janeiro: Livraria Garnier, 1927.

¹⁶⁷ Idem. *Verbet tributio*.

sinônimo de partição, distribuição, divisão, tanto em ULPIANO como em CÍCERO. Ou seja, desde sua origem, o tributo se relaciona intimamente com os deveres de solidariedade, consubstanciados na repartição de riqueza entre aqueles que vivem em sociedade.

Com efeito, o tributo não constitui mera receita estatal. Ele é mais que isso, configurando, a rigor, um instituto jurídico de grande relevância social. Essa importância para a sociedade é percebida por LOUIS TROTABAS, o qual define o tributo como “*l’impôt est le procédé de répartition des charges publiques entre les individus d’après les facultés contributives.*”¹⁶⁸. Em algum aspecto, o tributo pode ser visto como corolário da parêmia latina “*ius suum cuique tribuere*” (o direito é dar a cada um o que é seu)¹⁶⁹. Neste caso, o “seu de cada um” é justamente tomar a parte exata que lhe cabe nos encargos da sociedade, pagando o tributo devido.

A concepção de que o pagamento de tributos constitui meio de repartição das cargas sociais, sendo necessário para a consecução dos fins próprios da comunidade política, está presente desde a Antiguidade Clássica. XENOFONTES, por exemplo, oferece um vislumbre do pensamento vigente na “polis” grega, sustentando que “*aqueles que conseguem manter suas próprias posses e ainda possuem o suficiente restante para **subvencionar a cidade e livrar seus amigos devem ser considerados homens poderosos e de alto valor moral***”¹⁷⁰.

A idéia também estava presente no Império Romano tardio, já sob o influxo cristão, em que se constata a formação de uma doutrina de relação com o Estado em que o cristão está obrigado ao pagamento dos impostos, a partir de interpretação levada a cabo pelos Padres da

¹⁶⁸ TROTABAS, Louis. *Précis de science et législation financière*. Paris: Librairie Dalloz, 10^a. Ed., 1950, p. 161

¹⁶⁹ VILLEY, Michel. *La formation de la pensée juridique moderne*. Paris: Presses Universitaires de France, 2003, p. 81

¹⁷⁰ XENOFONTOS, *Oikonomikoj*, 11, 10: “*kai\ ga\r kala/, e)/fhn e)gw/, w)=)Isxo/maxe, e)sti\ n a(\ su\ le/geij, kai\ dunatou= ge i)sxurw=j a)ndro/j: pw=j ga\r ou)/; o/(te polloi\ me\n ei)si\ n a)/nqrwpoi oi(\ ou) du/nantai zh=n a)/neu tou= a)/llwn dei=sqai, polloi\ de\ a)gapw=sin, a)\n du/nwntai ta\ e(autoi=j a)rkou=nta pori/zesqai. oi(\ de\ dh\ duna/menoi mh\ mo/non to\n e(autw=n oi)=kon dioikei=n, a)lla\ kai\ peripoiei=n w/(ste kai\ th\ n po\ lin kosmei=n kai\ tou\ j fi/louj e)pi koufi/zein, pw=j tou/touj ou)xil\ baqei=j te kai\ e)rrwme/nouj a)/ndraj xrh\ nomi/sai ;*”

Igreja, com base na exegese dos textos da Epístola de Paulo aos Romanos 13, 1-7¹⁷¹ e do Evangelho de Mateus 22, 17-21¹⁷². S. AGOSTINHO, ao responder a uma controvérsia em relação à sucessão de dois bispos, diz que o bispo Bonifácio obrava bem em não tomar para si a posse de bens que recebera de seu antecessor havidos em fraude ao fisco. Ditos bens, obtempera o bispo de Hipona, eram produto de uma fraude, e esta, ainda que operada contra o fisco, é sempre uma fraude (“Neque enim fraus ista, quia fisco fiebat, ideo non fiebat.”).¹⁷³ No mesmo sentido TERTULIANO, ao afirmar, em sua *Apologética*, que “os outros tributos devem agradecer aos cristãos, os quais pagam fielmente os seus débitos, vez que nos abstemos de fraudar a outrem”¹⁷⁴. Vê-se, pois, que já naquela época a fraude ao Fisco era vista como uma conduta socialmente reprovável, eis que constituía mais que uma fraude ao Estado; era uma fraude contra toda a sociedade.

Na Idade Média, temos por grande expoente do dever de pagar impostos S. TOMÁS DE AQUINO, estabelecendo, na *Summa Theologiae*, que se os Estados, representados pela figura dos príncipes, “exigem aos súditos o que conforme a justiça é devido [aos príncipes] para conservar o bem comum, não cometem rapina, ainda que empreguem a violência”¹⁷⁵.

Avança também sobre o tema da obrigação de consciência do súdito de obedecer às leis:

¹⁷¹ Epístola de S. Paulo aos Romanos 13, 1-7: “Cada qual seja submisso às autoridades constituídas, porque não há autoridade que não venha de Deus; as que existem foram instituídas por Deus. Assim, aquele que resiste à autoridade, opõe-se à ordem estabelecida por Deus; e os que a ela se opõem, atraem sobre si a condenação. Em verdade, as autoridades inspiram temor, não porém a quem pratica o bem, e sim a quem faz o mal! Queres não ter o que temer a autoridade? Faze o bem e terás o seu louvor. Porque ela é instrumento de Deus para teu bem. Mas, se fizeres o mal, teme, porque não é sem razão que leva a espada: é ministro de Deus, para fazer justiça e para exercer a ira contra aquele que pratica o mal. **Portanto, é necessário submeter-se, não somente por temor do castigo, mas também por dever de consciência. É também por essa razão que pagais os impostos, pois os magistrados são ministros de Deus, quando exercem pontualmente esse ofício. Pagai a cada um o que lhe compete: o imposto, a quem deveis o imposto; o tributo, a quem deveis o tributo;** o temor e o respeito, a quem deveis o temor e o respeito”. (grifo nosso)

¹⁷² Evangelho segundo S. Mateus, 22, 17-21: “Dize-nos, pois, o que te parece: É permitido ou não pagar o imposto a César? Jesus, percebendo a sua malícia, respondeu: Por que me tentais, hipócritas? Mostrai-me a moeda com que se paga o imposto! Apresentaram-lhe um denário. Perguntou Jesus: De quem é esta imagem e esta inscrição? De César, responderam-lhe. Disse-lhes então Jesus: Dai, pois, a César o que é de César e a Deus o que é de Deus.”

¹⁷³ AUGUSTINI, S. Aurelii. *Epistolae*, nº 96, 2.

¹⁷⁴ TERTULLIANUS, Quintus Septimius F., *Quinti Septimii Florentis Tertulliani Quae Supersunt Omnia*, Tomus I, Apologeticum, XLII, Leipzig: Ed. Franciscus Oehler, 1853, pp. 275 e 276.

¹⁷⁵ AQUINO, Sancti Thomae de. *Summa Theologiae*. IIª-IIae q. 66 a. 8 ad 3: “Ad tertium dicendum quod si principes a subditis exigant quod eis secundum iustitiam debetur propter bonum commune conservandum, etiam si violentia adhibeatur, non est rapina.” Textum Leoninum Romae 1897 editum.

Há que dizer: As leis dadas pelo homem, ou são justas, ou são injustas. No primeiro caso, têm poder de obrigar em consciência em virtude da lei eterna, da qual são derivadas, segundo o dito em Provérbios 8,15: 'Por mim reinam os reis e os legisladores determinam o que é justo.' Bem, as leis devem ser justas por razão do fim, isto é, porque se ordenam ao bem comum; por razão do autor, isto é, porque não excedem os poderes de quem as institui, e por razão da forma, ou seja, porque distribuem os ônus entre os súditos com igualdade proporcional e em função do bem comum. Pois o indivíduo humano é parte da sociedade, e, portanto, pertence a ela no que ele é e no que ele tem, da mesma maneira que a parte, enquanto tal, pertence ao todo. De fato vemos que também a natureza arrisca a parte para salvar o todo. Por isso, estas leis que repartem os ônus proporcionalmente são justas, obrigam em consciência e são verdadeiramente legais." (grifo nosso)¹⁷⁶

No período do Estado moderno, vemos BOSSUET afirmar que a obediência devida ao príncipe comporta a obrigação de doar uma parte de seus bens para sustentar as cargas públicas¹⁷⁷. MONTESQUIEU, por sua vez, sustenta que “*Les revenus de l'état sont une portion que chaque citoyen donne de son bien pour avoir la sûreté de l'autre ou pour en jouir agréablement. Pour bien fixer ces revenus, il faut avoir égard et aux nécessités de l'état et aux necessites des citoyens*”¹⁷⁸. Vê-se claramente que o tributo, para Montesquieu, é um imperativo do próprio interesse do contribuinte, vez que é pago para que este possa ter a garantia de gozar pacificamente de seus bens. E o critério para fixação do tributo não é outro que as necessidades do próprio Estado e dos cidadãos.

No pensamento inglês, encontramos ADAM SMITH, que dedica toda uma seção de sua obra “*An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*” ao tema do tributo, inclusive estabelecendo critérios para uma cobrança devida deste:

*The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate.*¹⁷⁹

¹⁷⁶ Idem. I^a-IIae q. 96 a. 4 co. “Respondeo dicendum quod leges positae humanitus vel sunt iustae, vel iniustae. Si quidem iustae sint, habent vim obligandi in foro conscientiae a lege aeterna, a qua derivantur; secundum illud Prov. VIII, *per me reges regnant, et legum conditores iusta decernunt*. Dicuntur autem leges iustae et ex fine, quando scilicet ordinantur ad bonum commune; et ex auctore, quando scilicet lex lata non excedit potestatem ferentis; et ex forma, quando scilicet secundum aequalitatem proportionis imponuntur subditis onera in ordine ad bonum commune. Cum enim unus homo sit pars multitudinis, quilibet homo hoc ipsum quod est et quod habet, est multitudinis, sicut et quaelibet pars id quod est, est totius. Unde et natura aliquod detrimentum infert parti, ut salvet totum. Et secundum hoc, leges huiusmodi, onera proportionabiliter inferentes, iustae sunt, et obligant in foro conscientiae, et sunt leges legales.”

¹⁷⁷ SCAILTEUR, Camille. *Le contribuable et l'État. Déontologie de la fiscalité*. Louvaina e Bruxelas: Éditions de la Societé d'études morales, sociales et juridiques, 1961, p. 25

¹⁷⁸ MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *De l'esprit des lois*. Livro XIII, Cap. I. Segundo Tomo. Paris: Pierre et Firmin Didot, 1803, p. 138

¹⁷⁹ SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Livro V, Cap. II, Parte II. Vol. IV. Londres: Charles Knight & Co., 1839, p. 215

Por fim, o solidarismo do ocaso do século XIX e do século XX estabelece as bases de uma solidariedade social que espraia seus braços também sobre o dever comum de pagar tributos:

*Cette interdépendance postule, dans la pensée des solidaristes, l'obligation pour ceux qui ont profité des avantages de la société par l'action de tous, de consacrer au bien-être commun la part de leur propriété, de leur activité et de leur liberté qui vient de l'effort commun. C'est là, pour les solidaristes, une dette sociale d'un caractère presque sacré, dette qu'il faut payer par des contributions spontanées aux oeuvres de solidarité et par une contribution obligatoire qui est l'impôt.*¹⁸⁰

Desta forma, o dever fundamental de pagar tributos aparece identificado desde a Antiguidade Clássica até o moderno constitucionalismo¹⁸¹, apresentando uma correlação com os direitos fundamentais. Na concepção de JOSÉ CASALTA NABAIS, possuem os deveres fundamentais as seguintes características:

*os deveres fundamentais se configuram como posições jurídicas passivas (não activas), autónomas (face aos direitos fundamentais), subjectivas (já que exprimem uma categoria subjectiva e não uma categoria objectiva), individuais (pois têm por destinatários os indivíduos e só por analogia as pessoa colectivas) e universais e permanentes (pois têm por base a regra da universalidade ou da não discriminação).*¹⁸²

Além disso, CASALTA NABAIS apresenta uma interessante tripartição dos deveres fundamentais enquanto custos a serem suportados para se viver em sociedade. Em verdade, esta posição apresenta-se bastante vizinha a uma postura mais pragmática e utilitarista presente no direito do “Common Law”, que redundará, em pleno século XX, no movimento do “Law and Economics”. Disserta NABAIS:

Pois bem, num estado de direito democrático, como são ou pretendem ser presentemente os estados actuais, podemos dizer que encontramos basicamente três tipos de custos lato sensu que o suportam. Efectivamente aí encontramos custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, que se apresentam materializados no dever de defesa da pátria, integre este ou não um específico dever de defesa militar. Aí encontramos custos ligados ao funcionamento democrático do

¹⁸⁰ SCAILTEUR, Camille. *op. cit.*, p. 37

¹⁸¹ ALCÂNTARA, Michele Alencar da Cruz. *A Face Oculta dos Direitos Humanos: os Deveres Fundamentais*. Anais do XIV Congresso Nacional do CONPEDI. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006: “Os deveres humanos são aqueles decorrentes do gênero humano e sua convivência dentro de um Estado. A expressão Deveres Fundamentais é mais recente. Os deveres fundamentais representariam os deveres humanos consagrados em um sistema jurídico em seu grau máximo: a Constituição. São aqueles deveres insuscetíveis de abolição, salvo o estabelecimento de uma nova constituição.”

¹⁸² NABAIS, José Casalta. *A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos*. In: Revista de Direito Mackenzie, ano 03, número 2, São Paulo, 2002, p. 17.

*estado, que estão consubstanciados nos deveres de votar, seja de votar na eleição de representantes, seja de votar directamente questões submetidas a referendo. E aí encontramos, enfim, custos em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos.*¹⁸³

Pode-se concluir, portanto, em verdade muito semelhante àquela do Justice OLIVER WENDELL HOLMES JR.¹⁸⁴, que os tributos são o preço que todos os cidadãos devem pagar pela vida em sociedade¹⁸⁵, sendo necessário para a implementação das mais diversas políticas públicas pelo Estado, incluindo as de promoção e garantia dos direitos humanos fundamentais. Logo, contra as condutas daqueles que se negam deliberada e fraudulentamente a repartir seus ganhos com a sociedade, deve o Estado se valer de instrumentos de dissuasão e punição contra esses atos de modo a proteger a receita necessária ao enfrentamento dos custos dessas políticas.

3.5. O Bem Jurídico Protegido nos Crimes Tributários

Vistos os contornos gerais da figura do bem jurídico, no caso dos crimes tributários a primeira polêmica que se põe à prova consiste em explicar seu objeto de proteção, não sendo tema isento de controvérsia no âmbito da doutrina criminal-fiscal. A legislação penal brasileira refere como bem jurídico dos crimes tributários, em uma análise estritamente legal e topográfica, que o bem jurídico protegido seria a Ordem Tributária, como textualmente transmite a Lei n.º 8.137/90. Entretanto, diante da amplitude do conceito de Ordem Tributária, que abrange todo o sistema tributário, composto por uma infinidade de tributos, o conceito retirado do texto legal é de pequena importância sob o ponto de vista classificatório, até

¹⁸³ NABAIS, José Casalta. *Id.*, p. 19

¹⁸⁴ Frase atribuída a Holmes: “I like to pay taxes. With them I buy civilization.”, *apud* ABRAHAM, Marcus. *Justiça Fiscal, Direito Privado e Planejamento Tributário*. Tese de Doutorado. Departamento de Direito do Estado. Rio de Janeiro: UERJ, 2005, p. 4

¹⁸⁵ NABAIS, *op. cit.*: “O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), temos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.”

porque, dizer que o bem jurídico nos crimes tributários é o tributo, sem investigar seus verdadeiros fundamentos, constitui um simplismo, merecendo a breve análise que nesse capítulo será feita.

Alguns setores da doutrina chegaram a sustentar a inexistência de um bem jurídico protegido pelos delitos fiscais, cujas condutas não seriam reprovadas socialmente. Entendia que o tributo era uma instituição odiosa¹⁸⁶, ética, social e culturalmente indiferente¹⁸⁷ e representativa da opressão estatal, o que contribuiu para que a fraude às leis tributárias não fosse sentida como uma falta moral¹⁸⁸. Entretanto, nos dias atuais, o fundamento do dever de pagar tributos aparece identificado com as funções que um Estado Social e Democrático de Direito deve cumprir, constituindo uma contribuição do indivíduo para que o Estado possa prover as políticas necessárias à plena realização da personalidade humana¹⁸⁹. Desta forma, no nosso entender, a tese que propugna a inexistência de um bem jurídico nos crimes tributários encontra-se superada.

Os sistemas penais ao redor do mundo, assim como o brasileiro, elegeram, além da Ordem Tributária, uma série de bens jurídicos como objeto de proteção do Direito Penal. Fazenda Pública, patrimônio público, fé pública, poder tributário, função tributária no Estado, princípio de justiça distributiva fiscal, dever de lealdade do contribuinte para com suas obrigações com o fisco¹⁹⁰, verdade tributária, dentre outros, são considerados pelo Direito Comparado como o interesse juridicamente protegido pelos tipos penais tributários¹⁹¹.

¹⁸⁶ LÓPEZ, Pedro Rodriguez. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Madrid: Bosch, 2008, p. 51.

¹⁸⁷ TIZÓN, Arturo Garcia. El Bien Jurídico Protegido en los Delitos Contra la Hacienda Pública *in* Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública – Mesas Redondas Derecho y Economía, Madrid: Editorial universitária Ramón Areces, 2008, p. 164.

¹⁸⁸ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 294.

¹⁸⁹ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 294.

¹⁹⁰ BACIGALUPO, Enrique. De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social, VVAA, CP, Doctrina y Jurisprudencia, Madrid, Trivium, 1997.

¹⁹¹ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Crimes Tributários – Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2004, p. 145.

Diz-se, também, que o bem jurídico protegido seria a integridade do erário ou a ordem tributária, entendida esta como o interesse estatal na arrecadação de tributos. Proteger-se-ia, secundariamente, a Administração e Fé Públicas e a livre concorrência, o que tornaria os crimes tributários pluriofensivos, pois tutelariam diversos bens jurídicos¹⁹².

Monografias mais atuais têm apontado como bem jurídico protegido, principalmente, a Fazenda Pública e o erário público¹⁹³. BAJO FERNANDÉZ considera que todos os outros objetos de proteção acima adotados aparecem em segundo plano e afirma que, à semelhança dos crimes contra a propriedade, segundo a doutrina dominante na Espanha, o bem jurídico protegido nos delitos tributários, de forma direta, é o patrimônio pertencente ao Erário, isto é, o patrimônio público¹⁹⁴. Há autores que defendem que o bem jurídico protegido é a Fazenda Pública em seu aspecto patrimonial como sistema de arrecadação de receitas e de realização de gastos públicos. MARIA ASUNCIÓN RANCAÑO MARTÍN distingue a Fazenda Pública em dois sentidos: um objetivo, entendido em um sentido patrimonial, vale dizer, o erário, o patrimônio público; e um subjetivo, definindo a Fazenda Pública em razão de suas funções públicas, mais precisamente as funções tributária e financeira¹⁹⁵.

Em linhas gerais, as diversas linhas doutrinárias acima citadas podem ser agrupadas em duas linhas básicas de pensamento a respeito da natureza do bem jurídico-penal tributário:

i) a tese funcional e ii) a tese patrimonial.

¹⁹² BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 417.

¹⁹³ PIMENTEL, Manoel Pedro. Direito Penal Econômico. São Paulo: RT, 1973, p. 18.

¹⁹⁴ BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitaria Ramón Areces, 2010, p. 271-272.

¹⁹⁵ “*El concepto Hacienda Pública ofrece, por tanto, dos perspectivas, la objetiva y la subjetiva: la primera pone el acento en el carácter patrimonialista del término en cuestión, concretamente en el patrimonio del Erario Público. La subjetiva destaca, por un lado, a la Hacienda Pública como titular de funciones públicas, concretamente, de la función financiera y de la función tributaria.*” (MARTÍN, Maria Asunción Rancaño. El delito de defraudación tributaria. Madrid: Marcial Pons, 1997, p. 41).

3.5.1. Tese Funcional do Bem Jurídico-penal Tributário

De acordo com a teoria funcional do bem jurídico-penal tributário, que se caracteriza por recusar qualquer conotação patrimonialista ao objeto jurídico dos crimes tributários, o bem jurídico em debate se vincularia às funções que a receita tributária deve cumprir para a sociedade ou a consecução dos objetivos constitucionais de um Estado Social e Democrático de Direito, que possui três funções primordiais: i) a arrecadação de recursos, ii) sua distribuição e iii) estabilização econômica, cujo cumprimento depende, em grande medida, das receitas advindas do sistema tributário¹⁹⁶. Dentro dessa tese, duas concepções apresentam-se divergentes. A primeira concorda que o bem jurídico efetivamente seria a “função tributária”, concebida como a atividade da Administração Fiscal de gestão dos tributos arrecadados segundo determinado procedimento, e seu interesse em ver respeitadas as normas tributárias e não apenas em promover a arrecadação de tributos. Haveria, segundo esta linha, um interesse no incentivo ao respeito à normatização tributária e à Administração, que, aqui, não seria considerada como um conjunto patrimonial de receitas públicas, e sim como uma função pública¹⁹⁷, uma atividade. Em suma, segundo esta concepção, o bem jurídico tutelado seria o interesse público na aplicação esmerada das normas tributárias.

Dentro da mesma ideia, mas em outro viés, sustenta-se que o bem jurídico penal dos crimes fiscais seria o poder de tributar do Estado, isto é, o poder reconhecido à administração tributária de instituir e cobrar tributos coercitivamente, e demais prerrogativas que seu

¹⁹⁶ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 294.

¹⁹⁷ “En efecto, algunos autores sostienen que el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios sería la “función tributaria”, concebida como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado. Es mérito de un destacado especialista en Derecho tributario, Pérez Royo, el haber formulado por vez primera esta tesis, partiendo de un concepto (no siempre unívoco por cierto) elaborado en la ciencia del Derecho tributario y afirmando en concreto que ‘la protección penal (al menos en los delitos tributarios) se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias.’ (MARTINEZ BUJAN-PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. Revista Penal, Año 1, Número 1, Madrid: Editorial Práxis, p. 56).

exercício pressupõe. No entanto, esta perspectiva é considerada ultrapassada, pois implica em uma concepção formalista que traduz a conduta criminosa como mera desobediência dos contribuintes à vontade imperial do Estado de impor seus tributos. Nesta sentido crítico, PÉREZ ROYO considera “*o ataque ao poder tributário como objecto de protecção penal nos delitos tributários equivale a confundir o objecto destes delitos com o objecto genérico de todo direito penal que é a protecção do ordenamento jurídico, do direito objectivo*”¹⁹⁸.

Segundo SUSANA AIRES DE SOUSA, as teses funcionais se caracterizam por considerarem que a definição de patrimônio ou de erário público, presentes na concepção patrimonialista, não conseguem expressar em todo o seu significado o fundamento da incriminação fiscal, já que a lesão às funções estatais decorrentes da atividade tributária se projetam sobre toda a economia nacional¹⁹⁹.

Outra tese funcional procura estabelecer como bem jurídico dos delitos fiscais a tutela do sistema econômico, considerando a criminalização fiscal como integrante do Direito Penal Econômico. Nesta visão, os crimes fiscais são entendidos como delitos pluriofensivos cujo bem jurídico imediato seria a atividade financeira do Estado e mediatamente a ordem econômica e a própria coletividade. Defende-se que a lesão ocasionada pelo ilícito penal fiscal compromete o bom funcionamento da intervenção estatal na economia, bem como a realização de fins econômicos e sociais sustentados pela receita tributária²⁰⁰.

Representando uma concepção funcional diferenciada, LUÍS GRACIA MARTÍN - muito embora rechace esse rótulo, eis que enxerga na concepção de “função tributária” um viés patrimonialista, o qual recusa, defende um bem jurídico no Direito Penal Tributário cada vez mais afastado do aspecto patrimonial do ordenamento financeiro do Estado e mais

¹⁹⁸ PÉREZ-ROYO, Fernando. Los Delitos y las Infracciones em Matéria Tributaria, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 64.

¹⁹⁹ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 294.

²⁰⁰ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p.300.

próximo de um bem jurídico que corresponda à efetiva realização das previsões de arrecadação tributária de acordo com as regras atinentes a cada espécie tributária. Ou seja, para o autor, o bem jurídico tributário não seria a função tributária patrimonializada (arrecadação) em si mesma, e sim, uma função tributária interpretada pelas efetivas aplicações do tributo na sociedade²⁰¹. Assim, todas aquelas prestações estatais fomentadas pela arrecadação tributária, como os serviços de saúde, educação, Previdência Social, fiscalização, segurança pública, dentre outros, consistiriam no bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário. Essas considerações despertaram a suspeita de que o referido autor também caracterizaria os crimes tributários como pluriofensivos, eis que diversos bens jurídicos gozariam de proteção pelo tipo penal tributário. Todavia, GRACIA MARTÍN deixa claro que: *“mi concepción del bien jurídico es radicalmente opuesta a cualquier conotación patrimonialista y dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo”*²⁰².

O mérito da doutrina funcional do bem jurídico-penal tributário consiste em levantar a importância e a necessidade do cumprimento de normas fiscais, pois a função tributária explicaria o interesse da Administração na defesa de um interesse público designado pela efetiva realização das normas tributárias²⁰³. Todavia, essa concepção não está livre de críticas.

A primeira objeção dirigida às teses funcionais se identifica com o fato de que o interesse público na observância das normas tributárias não difere do interesse do Estado

²⁰¹ *“Diferente es la construcción de Gracia, quien explícitamente ha rechazado el planteamiento apuntado, oponiéndose a que la función tributaria pueda constituir el bien jurídico protegido. Ahora bien, este autor ha ido pergeñando a través de sus sucesivas publicaciones un bien jurídico cada vez más alejado – según indica el mismo – del planteamiento patrimonialista que se vincula al ordenamiento jurídico financiero y que pretende ser válido para todo el derecho penal tributario. Un bien jurídico que em un primer momento definió ‘como la efectiva realización de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual’ y que posteriormente ha corregido, desembocando em una concepción que, em su opinión, es ‘radicalmente opuesta a cualquier connotación patrimonialista’, que, ‘dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo’ y que recientemente ha definido, em abstracto, com la expresión ‘funciones del tributo’ y, em concreto, como ‘la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria, de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario.’ (MARTINEZ BUJAN-PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. Revista Penal, Año 1, Número 1, Madrid: Editorial Práxis, p. 56)*

²⁰² GRACIA MARTÍN, Luis. Nuevas Perspectivas del Derecho Penal Tributario (Las funciones del tributo como bien jurídico). Actualidad Penal nº 10/7, 13 marzo de 1994, Madrid, Actualidad Editorial, p. 188.

²⁰³ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 297.

como um todo – e não só o Estado-fiscal – na observância de qualquer norma de ordem pública. Desta forma, não haveria motivo para reconhecer aos crimes tributários qualquer peculiaridade quanto a seu bem jurídico. Além disso, o bem jurídico-penal restaria reduzido ao interesse estatal na observância de normas fiscais pelo Direito Penal, prejudicando sua concretização e aproximando-o da concepção que erige a proteção dos deveres de lealdade e colaboração do contribuinte para com o Fisco, como o bem jurídico-penal dos delitos tributários.

3.5.2. Tese Patrimonialista do Bem Jurídico-Penal Tributário

A teoria patrimonialista do bem jurídico-penal tributário, dominante na doutrina e na jurisprudência, propõe que o objeto jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário consistiria no patrimônio da Fazenda Pública, concretizado na arrecadação tributária. Com efeito, esse bem jurídico teria uma índole patrimonial e corresponderia, em linhas gerais, à pretensão do fisco de obter receitas fiscais²⁰⁴. Ressalta CARLOS MARTINEZ BUJÁN PÉREZ que esta tese não ignora a existência de um bem jurídico mediato, consubstanciado na “função do tributo”, a qual seria irrelevante tanto para o tipo objetivo quanto para o subjetivo, eis que um bem como a “função que o tributo deve cumprir na sociedade”, por sua generalidade, não poderia ser lesionado por comportamentos individuais de sonegação fiscal, mas somente por uma reiteração e generalização de condutas fraudulentas individuais²⁰⁵.

²⁰⁴ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 302.

²⁰⁵ “Adoptando la tesis patrimonialista, podría resumirse la configuración del objeto jurídico em el delito de defraudación tributaria matizando que en esta figura el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda Publica, concretado en la recaudación tributaria. (...) no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial, que es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo esta llamado a cumplir, pero com la salvedad de que dicho bien no posee relevancia directa alguna ni em el tipo objetivo ni em el subjetivo, es decir, es

Em uma concepção patrimonial pura do bem jurídico-penal protegido pelos tipos penais fiscais compreende uma noção privatística e contratualista da relação fiscal, entendendo que o tributo nada mais é do que o preço que o contribuinte paga pelos serviços públicos que o Estado tem de prestar. Demais disso, iguala o bem jurídico-penal dos crimes fiscais ao dos crimes contra o patrimônio individual, os quais se diferenciariam, tão somente, quanto ao sujeito, isto é, quanto ao proprietário da coisa; no caso do patrimônio privado o indivíduo e no caso do público o Estado. Todavia, a identificação do bem jurídico dos crimes tributários com o dos delitos contra o patrimônio tornaria a utilização de sanções penais naqueles casos totalmente ilegítima, conduzindo ao fracasso e à total impunidade daqueles que lesionam o autêntico bem jurídico protegido²⁰⁶.

O patrimônio individual nada tem a ver com o patrimônio do Estado, pertencente à toda a coletividade, sendo que os delitos fiscais em nada se assemelham aos crimes contra a propriedade privada, os quais tutelam o patrimônio individual de cada cidadão. Além disso, uma concepção essencialmente patrimonialista estaria a fundamentar uma intervenção penal em razão de dívidas, prática expressamente vedada por nosso ordenamento jurídico típico de um Estado Social e Democrático de Direito²⁰⁷.

Como observa SUSANA AIRES DE SOUSA, *“uma construção deste tipo põe necessariamente em causa a intervenção do direito penal: o direito penal torna-se desnecessário porque os mecanismos de direito privado são suficientes para tutelar os*

um bien que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual, sino que en su caso tan sólo podrá ser abstractamente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales.” (MARTINEZ BUJAN-PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. Revista Penal, Año 1, Número 1, Madrid: Editorial Práxis, p. 56).

²⁰⁶ *“Esta interpretación conduce al fracasso de los preceptos y a la total impunidad para quienes lesionan el autentico bien jurídico protegido. El patrimonio individual nada tiene que ver con el patrimonio del Estado y los delitos fiscales em nada se asemejan a los delitos contra la propiedad.”* (RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Juridico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 147).

²⁰⁷ RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Juridico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 147.

*interesses do credor; por outro lado, a tutela penal, a existir, implicaria o regresso da figura da prisão por dívida proibido pela CEDH*²⁰⁸.

De fato, o Direito Penal Tributário não possui mera função arrecadatória, servindo como uma execução fiscal sob ameaça de prisão. Embora o bem jurídico seja o patrimônio público, consubstanciado na receita advinda da cobrança de tributos, a finalidade de sua tutela, a rigor, está mais relacionada à proteção da destinação social da receita tributária, com a conseqüente preservação da higidez estatal, a qual não é alcançada com a reparação econômica posterior. Afinal, ainda que haja uma recuperação dos valores, aquela receita fraudulentamente sonogada dos cofres públicos já faltou e acabou por prejudicar a prestação de algum tipo de serviço público relevante²⁰⁹.

Além disso, uma concepção puramente patrimonial do bem jurídico-penal dos crimes tributários não pode ser aceita por adotar o princípio do benefício, consubstanciado na noção de que o contribuinte paga o tributo para receber um serviço público em seu favor, de acordo com o benefício aproveitado dessa prestação. Hoje em dia, essa concepção está ultrapassada na medida em que o pagamento de tributos se identifica com o princípio da solidariedade social, consistindo em uma contribuição do indivíduo para que todos possam exercer os direitos humanos fundamentais que um Estado Social e Democrático de Direito deve proteger e promover, bem como usufruir dos serviços públicos, que o Poder Público dever prestar para toda a comunidade e não só ao indivíduo.

Modernamente, a tese patrimonialista ganhou novos contornos. Considera-se que o delito tributário constitui um crime contra o patrimônio do Estado, pois lesa ou coloca em perigo a obtenção das receitas necessárias à consecução das tarefas que incumbem ao ente

²⁰⁸ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 303.

²⁰⁹ “(...) como o Estado possui a obrigação de prestar serviço de saúde, necessita de recursos financeiros para cumprir sua função; se este não dispuser dos recursos no momento em que se fizer necessário um atendimento, a finalidade social a que se destinava o patrimônio público foi prejudicada, ainda que posteriormente haja uma reparação tributária” (EISELE, Andreas, Crimes Contra a Ordem Tributária, p. 14).

público. Não é o patrimônio individual estatal que é atingido, e sim os interesses patrimoniais supraindividuais de toda sociedade.

Neste sentido, MIGUEL BAJO FERNANDÉZ, reconhecendo que o delito fiscal prejudica, ainda que de forma mediata, a execução de políticas públicas pelo Estado, sustenta que o prejuízo causado pelos crimes tributários compromete uma política financeira e fiscal justa por parte do Estado, além de infringir o delinqüente tributário sua obrigação constitucional de contribuir para o custeio dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica²¹⁰.

Nesta concepção, o crime fiscal é entendido como um delito de dano cuja consumação exige a efetiva lesão do erário público²¹¹, o que fundamenta a crítica de que o montante do tributo sonegado pelo contribuinte, quando comparado com a totalidade das receitas fiscais, atribuiria aos delitos tributários uma aparência de bagatela, o que dificultaria a incriminação dessas condutas.

Não concordamos com essa crítica na medida em que nos tradicionais crimes contra o patrimônio (furto, apropriação indébita, roubo e estelionato), essa proporção entre a lesão e o patrimônio individual do lesado não é questionada para efeitos de análise da criminalização legal dessas condutas. Ou seja, para a tipificação em abstrato, como escolha legislativa, dos crimes contra o patrimônio, a quantidade da lesão individual não é avaliada, o que somente ocorre quando do exame dos casos concretos, atraindo a aplicação do princípio da insignificância. Ainda assim, como será visto posteriormente, não existe consenso doutrinário ou jurisprudencial acerca dos requisitos para o reconhecimento de um crime de bagatela,

²¹⁰ “...com el delito fiscal y com el perjuicio producido em el Erário Público se están menoscabando las posibilidades de llevar a cabo una política financiera y fiscal justa. Y, com el delito fiscal el infractor incumple um deber constitucionalmente consagrado em el artículo 31, de contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo com la propia capacidad económica.”(BAJO FERNANDEZ, Miguel. Derecho Penal Económico. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitária Ramón Areces, 2010, p. 273).

²¹¹ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 304.

sobretudo quanto à consideração do patrimônio da vítima²¹² para a investigação dos efeitos ocasionados pelo delito patrimonial.

3.5.3. Tese da Função Social do Tributo e a Fundamentação Constitucional do Bem Jurídico no Direito Penal Tributário

Quando do exame da teoria do bem jurídico no item 1 do presente capítulo, restou estabelecido, em linhas gerais, que para uma conduta ser sancionada pelo Direito Penal, faz-necessário que lesione ou ponha em perigo de lesão um bem jurídico de relevância vital para a sociedade e que derive da matriz axiológica constitucional. E, em nossa opinião, a tese que mais se articula com a noção constitucional de bem jurídico é a que ora se apresenta.

A tese da função social do tributo encontrou reconhecimento na jurisprudência do Tribunal Supremo espanhol, o qual reconheceu que o bem jurídico dos delitos fiscais estaria intimamente ligado à função que o tributo possui em um Estado Social e Democrático de Direito, como instrumento de consecução do objetivo constitucional de promoção de justiça social²¹³. Segundo os estudiosos que conceberam a teoria ora em exame, o objeto de tutela dos crimes fiscais seria o cumprimento das funções sociais reconhecidas ao tributo, como a

²¹² Levar em conta os efeitos do crime patrimonial sobre o conjunto de bens do lesado poderia levar a soluções de levantar os cabelos. Por exemplo, imagine-se que determinada pessoa resolva furtar um veículo automotor no valor de R\$ 80.000,00 de um milionário integrante da lista dos mais bem afortunados financeiramente da Forbes. A lesão ocasionada por essa conduta em comparação com o patrimônio da vítima conduziria ao reconhecimento do princípio da insignificância no caso concreto, o que não seria um consenso doutrinário ou jurisprudencial, permitindo, ainda, um teto para os delitos patrimoniais, isto é, até determinada porcentagem do patrimônio do lesado, a subtração seria permitida.

²¹³ “*el bien jurídico protegido em este tipo de delitos, teniendo en cuenta la especialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, esta intimamente relacionada con el art. 1.1 de la Constitución, que proclama la justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico y el art. 31 de la misma ley fundamental en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico dentro del más amplio orden social, conforme el ordenamiento jurídico que há de realizar la Justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva*”. (RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributario – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Jurídico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 148).

repartição justa dos impostos pelos contribuintes de acordo com sua capacidade contributiva²¹⁴, o custeio da vida em sociedade, a execução de políticas públicas e a proteção da retidão do cidadão que cumpre com suas obrigações fiscais. Ou seja, além do interesse do Fisco em proteger a receita necessária para o desenvolvimento de suas políticas, existe, também, a preocupação em proteger o patrimônio do contribuinte “honesto”²¹⁵.

Afinal, quanto maior o montante sonegado mais será exigido de cada um dos contribuintes para financiar as atividades estatais, em manifesto prejuízo do patrimônio daqueles que pagam seus tributos devidamente. Ou seja, quanto mais se sonega, mais os tributos têm de ser majorados, o que implica no aumento do ônus fiscal sobre aqueles contribuintes que pagam seus tributos espontaneamente, os quais acabam por “pagar a conta dos outros”. À título de exemplo, seria o caso do condomínio edilício que é obrigado a instituir cotas-extras para cobrir o buraco no orçamento deixado pelos condôminos que não pagam suas obrigações. Com efeito, a justa repartição dos custos descamba em um indesejável e injusto desequilíbrio, no qual aqueles que se preocupam em contribuir para o desenvolvimento da sociedade de forma espontânea acabam indevidamente onerados e suprimindo o descompromisso social alheio.

Desta feita, todos os indivíduos que se vinculam com o fato gerador de um tributo e cumprem espontaneamente com seus deveres, estão interessados que o Fisco não seja fraudado, com a conseqüente diminuição de recursos. Da mesma forma, todos os cidadãos sujeitos de uma política pública determinada ou de alguma prestação social, também tem interesse que estas não sejam comprometidas ou afetadas por atos fraudulentos contra a arrecadação tributária. Neste último caso, por exemplo, todo segurado da Previdência Social

²¹⁴ RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Jurídico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 150.

²¹⁵ DE SOUSA, Susana Aires. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 307.

ou trabalhador que tenha seu salário descontado a título de contribuições sociais possui direito interesse em que essas contribuições sejam vertidas à Previdência Social pelo empregador, sob pena de não o fazendo, existir um prejuízo coletivo ou, até mesmo, individual. Coletivo porque todo o sistema previdenciário seria prejudicado com a diminuição de receitas e individual porque o segurado poderia ficar sem algum benefício previdenciário ou tê-lo reduzido pelo recolhimento a menor de contribuições incidentes sobre seu salário-de-contribuição.

CATANIA critica essa tese com o argumento de que se o crime tributário afeta, primordialmente, a função do tributo, por consequência, a violação das normas de Direito Penal Tributário afetariam o interesse da Administração Pública ao regular e normal desenvolvimento das atividades de arrecadação e controle a ele atinentes²¹⁶. Desta maneira, o interesse público na observância das normas tributárias se confundiria com o mesmo interesse público identificado no cumprimento de toda e qualquer norma de ordem pública, pelo que não se estaria individualizando um bem jurídico típico do Direito Penal Tributário²¹⁷.

Com efeito, na opinião de NAVAS RIAL o bem jurídico protegido seria a Fazenda Pública entendida não como o patrimônio do Estado (estático), mas sim em um aspecto dinâmico, de administração de receitas, gastos e distribuição de prestações estatais. Seria um interesse macroeconômico e social no correto funcionamento do sistema de arrecadação de receita para fazer frente ao gasto público, permitindo que ocorra uma distribuição de benefícios pelos mais amplos setores da comunidade²¹⁸. Dito diversamente, na visão do autor,

²¹⁶ CATANIA, A. Régimen Penal Tributário. Estudio sobre la ley 24.769, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2005, p. 39-40.

²¹⁷ RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Jurídico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 150.

²¹⁸ “(...) el bien jurídico em esta espécie de legislación está dado por el deseo de proteger un interés macroeconómico y social, consistente em la Hacienda pública, pero no en un sentido de patrimonio del fisco, sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto publico demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado. El tema se presenta así, como una cuestión dinámica. La Hacienda pública que permita que los gastos y la distribución de beneficios para amplios sectores de la comunidad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y de aportes constante; régimen al que se debe proteger contra las conductas evasoras, convertidas em delito ficales y contables”. (RIAL,

a função do tributo de financiamento dos gastos estatais estaria inserta em um conceito dinâmico de Fazenda Pública, a qual, por sua vez, seria o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário. Importante sublinhar que o conceito dinâmico de Fazenda Pública apresentado pelo autor possui como elemento nuclear o papel que o tributo deve operar na sociedade. Essa concepção encontrou acolhida na jurisprudência argentina, construída com relação à Lei n.º 23.771, que estabeleceu o regime penal tributário daquele país²¹⁹.

Com efeito, partindo da premissa que o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais está vinculado ao seu caráter financiador de políticas públicas e de proteção dos direitos fundamentais, parece possível concluir que o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário pode ser retirado do conjunto de valores presente na Constituição na República Federativa do Brasil, que se constitui em um Estado Social e Democrático de Direito, com todas as obrigações que lhe são impostas no atuar ao pleno desenvolvimento da pessoa humana. Esses desideratos constitucionais somente podem ser alcançados através de políticas públicas tendentes à erradicação da pobreza e das desigualdades sociais e regionais, expressamente mencionadas na Constituição, nos arts. 3º, III e 170, VII. Naturalmente, o desenvolvimento dessas políticas não é imune aos custos que lhes são inerentes, os quais somente podem ser arcados com a cobrança de tributos. Além disso, a própria Constituição brasileira reserva extenso espaço à normatização do sistema tributário nacional, ao qual é dedicado o Capítulo I, do Título VI, da CRFB, bem como o Título VII, da Constituição, que

Claudio R. Navas. Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Juridico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 150.)

²¹⁹ “(...) *el bien jurídico protegido es la hacienda publica (...) debe entenderse em um sentido dinámico, es decir, como ingreso-gasto público indispensable para cumplir con la finalidad constitucional propia del Estado. Tanto los gastos son médios jurídico-financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado... Las cláusulas consagradas em la CN (art. 75, incisos 8, 19, 22, 23) requieren de dichos medios em um todo de conformidad con las exigências de bienestar y justicia social del desarrollo humano. Por conseqüente, sin médios oportunos y suficientes, dichas clausulas devendrían carentes de contenido y em abierta contradicción con la imperatividad y operatividad de la CN, circunstancia que el Poder Judicial no puede ni debe consentir.*” (RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Juridico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 152.)

cuida da ordem econômica e financeira, de estreita relação com o Estado Fiscal, na medida em que alguns tributos também atuam como agentes reguladores da livre concorrência.

Assim sendo, em nossa opinião, o bem jurídico dos crimes tributários parece mais relacionado não às funções atribuídas pela Ordem Tributária ao Estado como um todo ou com o patrimônio público em si, mas sim, de forma imediata, com a *função que o tributo desempenha na sociedade*, como instrumento primordial de receita para a consecução dos objetivos do Estado no planejamento e consecução de políticas públicas²²⁰, notadamente na promoção e proteção dos direitos humanos fundamentais e desenvolvimento da dignidade da pessoa humana, centro axiológico da Constituição. Afinal, não há como haver liberdade, sem dinheiro que cubra os custos da segurança pública, não há igualdade sem receita que custeie políticas públicas de redução das desigualdades sociais e não há propriedade privada sem instrumentos que garantam sua proteção. Da mesma forma, se o Estado não dispuser de numerário suficiente, a garantia de saúde e educação públicas, de qualidade e de acesso universal não passarão de reles promessas de um texto constitucional carente de concretização. Enfim, sem a renda gerada pelos tributos, seria impossível a um Estado Social e Democrático de Direito cumprir com seus objetivos constitucionais²²¹ de realização da personalidade humana. E, exatamente esse interesse constitui o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários e que o fundamenta constitucionalmente, legitimando-o.

²²⁰ “El Derecho Penal Tributario es una parcela del Derecho Penal Financiero que, en el sentido que acaba de explicarse, protege, mediante un conjunto de figuras de delito y de infracción administrativa, un bien jurídico muy determinado: >> las funciones del tributo. (...) En otro lugar he formulado la tesis de que el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario puede (y debe) definirse mediante la fórmula << funciones del tributo >> concretadas en la recaudación tributaria.” (GRACIA MARTIN, Luis. Nuevas Perspectivas del Derecho Penal Tributario (Las funciones del tributo como bien jurídico). Actualidad Penal nº 10/7, 13 marzo de 1994, Madrid, Actualidad Editorial, p. 189)

²²¹ A doutrina argentina compartilha dessa mesma opinião: “Ello así por cuanto la actividad financiera del Estado reviste sustancia jurídica y um caracter instrumental o medial, pues su objeto no es outro que financiar las prestaciones públicas dirigidas a hacer efectivas las instituciones y los derechos de base constitucional de los ciudadanos, a saber: el derecho a una vida digna, a la salud, a la educación, a la cultura, a la seguridad personal y social, a la vivienda, a um médio ambiente sano y equilibrado y otros nominados e implícitos en la Constitución Argentina.” (RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributario – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Jurídico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 160).

Nesta perspectiva, parece evidente que os delitos fiscais afetam todos os membros da sociedade, cuidando-se, desta forma, de bem jurídico coletivo ou difuso. É possível, ainda, nele identificar o referencial individual proposto por HASSEMER, na medida em que sem a realização de políticas públicas não há como o indivíduo, sozinho, alcançar seu pleno desenvolvimento pessoal, sobretudo os mais desfavorecidos economicamente. Em última análise, ausente a receita estatal provida pelos tributos, o maior prejudicado será o indivíduo, que se verá impossibilitado de se realizar plenamente como pessoa.

Neste conseqüente, admitindo que o bem jurídico-penal dos crimes fiscais é a função que o tributo deve operar na sociedade, não concordamos com as correntes doutrinárias que advogam sua ilegitimidade e propõe a descriminalização dos ilícitos penais fiscais. Até porque, se é amplamente reconhecido que o Direito Penal somente tutela aqueles bens mais importantes de uma sociedade, defender que os crimes tributários não mais devem integrá-lo, migrando para um Direito Intermediário, mais próximo do Administrativo, é dizer que o objetivo constitucional de promoção e defesa dos direitos fundamentais individuais e sociais não é tão importante assim para nossa comunidade, não merecendo, com efeito, gozar da máxima proteção que um ordenamento jurídico pode proporcionar a um bem ou interesse: o Direito Penal.

Além disso, eventual descriminalização dos delitos tributários não seria proporcional, razoável e, uma vez mais, coerente, na medida em que os crimes contra o patrimônio como o furto, o estelionato e a apropriação indébita continuariam na esfera de abrangência das sanções penais, muito embora sejam menos graves por afetarem patrimônios individuais e não coletivos. Assim, condutas relacionadas a pequenos bens de consumo, de baixo custo, que somente afetam a esfera individual, continuariam na seara do Direito Penal e sujeitos a penas privativas de liberdade, enquanto as sonegações fiscais, que diminuem os recursos para a

consecução de políticas públicas, afetando todos os membros da sociedade, sobretudo os mais carentes, estariam livres de sanções penais e objeto de sanções meramente pecuniárias.

Assim sendo, parece inadmissível renunciar à aplicação de sanções penais em casos em que estão em jogo interesses vitais dos indivíduos e da comunidade como um todo²²².

4 - INSTRUMENTOS DE POLÍTICA CRIMINAL FISCAL

4.1. Ciências Penais: Dogmática, Criminologia e Política Criminal – Noções Gerais

O fenômeno da criminalidade constitui um estruturante social na medida em que integra qualquer sistema de regulação da convivência humana. Com vistas à coexistência minimamente pacífica e estável entre os integrantes da comunidade, objetiva-se o controle da criminalidade a níveis razoáveis²²³. Para tanto, a elaboração de estratégias para o combate da criminalidade constitui medida impositiva, desde que compatíveis com um Estado Social e Democrático de Direito, ainda que isso torne tais medidas menos eficientes. Com efeito, considerando que as estratégias de controle da criminalidade devem respeitar a ordem jurídica, sua análise merece ser realizada dentro da atribuição científica do Direito Penal, ciência jurídica responsável pelo estudo do crime e dos fenômenos sociais que lhe seguem e são inerentes.

²²² RIAL, Claudio R. Navas. Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Jurídico Protegido. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 150.

²²³ JÚNIOR, Ney Fayet. A Criminalidade Econômica e a Política Criminal – Desafios da Contemporaneidade *in* Revista de Estudos Criminais n.º 30. Jul./Set. 2008. Editora Nota Dez, p. 138.

Para fins científicos, o Direito Penal é dividido pela doutrina segundo diferentes critérios metodológicos, que dão origem a uma pluralidade de disciplinas. Majoritariamente, são ciências penais: a Dogmática, a Criminologia e a Política Criminal, não mais havendo predominância da primeira sobre as demais desde a superação histórica do Estado de Direito formal (liberal-individualista). Com efeito, a política criminal e a criminologia não mais podem ser consideradas vassalas da dogmática e com papel de coadjuvantes no Direito Penal²²⁴.

Na definição de CLAUS ROXIN a dogmática jurídica consiste no estudo da interpretação, sistematização e desenvolvimento das disposições legais e das opiniões doutrinárias do Direito Penal. No entender de SCHMIDHAUSER a dogmática jurídico-penal é entendida como um sistema de proposições acadêmicas que resultam de esforços científicos. Por sua vez, BLANCO LOZANO define a Dogmática penal como o setor científico que estuda, analisa, interpreta, e sistematiza as instituições do Direito Penal Positivo vigente desde uma vertente metodológica puramente técnico-jurídica²²⁵. Enfim, a Dogmática jurídica se ocupa do estudo do direito positivo, de seus institutos jurídicos e de sua interpretação.

Em uma concepção gramatical, a Criminologia é definida como a ciência que estuda os elementos reais do delito, entendidos como o comportamento psicofísico do ser humano e sua relação com o mundo exterior. De outro lado, dentro de uma visão fenomenológica, a Criminologia se ocuparia de estudar o delito e o delinquente inseridos no fenômeno individual e social. Em uma vertente teleológica, vale dizer, que tem como núcleo da definição seus escopos, a Criminologia seria a ciência das causas e dos fatores do delito para fins de sua prevenção e tratamento do delinquente, constituindo uma análise empírica, natural e social da

²²⁴ CÂMARA, Guilherme Costa. Programa de Política Criminal: orientado para a vítima do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 162.

²²⁵ BLANCO LOZANO, Carlos. Dogmática, Política Criminal y Criminología em el sistema del Derecho Penal. Cuadernos de Política Criminal, nº 86, 2005, p. 7.

criminalidade, do delinquente e da vítima, sendo sua meta a luta contra o crime. No entender de BLANCO LOZANO, a Criminologia seria a ciência penal que estuda globalmente o fenômeno delitivo, o delinquente e a vítima, abarcando as mais diversas disciplinas científicas que possam incidir em tal estudo²²⁶.

A Política Criminal nasceu no final do século XVIII. Concebida pelos penalistas alemães KLEINSCHROD e FEURBACH, ainda que sua definitiva identidade somente tenha advindo com a obra de VON LISZT. BLANCO LOZANO define Política Criminal como a ciência da qual se deriva a arte de explorar, buscar e formular soluções legais que venham a melhorar a eficácia e a justiça do ordenamento penal próprio de cada sociedade e momento histórico²²⁷. Constitui objeto da Política Criminal a melhora e otimização do Direito Penal Positivo vigente, de modo a conceber fórmulas legislativas mais justas e eficazes. Seu método de estudo consiste no estudo sistemático das condições reais do sistema social que fazem possível a efetiva tutela dos valores jurídicos protegidos pelo Direito Penal. Desta forma, compete à Política Criminal o exame crítico da realidade e a priorização dos recursos disponíveis na organização social. Com efeito, a Política Criminal caracteriza-se pela valoração crítica na busca de soluções que aperfeiçoem o sistema penal vigente e que eliminem suas deficiências e lacunas, orientando o legislador e a dogmática e propondo criticamente mudanças no Direito vigente, ou, como diria CLAUS ROXIN, uma dogmática penetrada pela dimensão política-criminal tende a ampliar os horizontes, projetando-se para além da fronteira das “frias formas abstratas”²²⁸.

Com efeito, a Política Criminal assume papel transcendente no contexto das ciências que compõem o Direito Penal, sendo possível falar em um *sistema penal teleológico-*

²²⁶ BLANCO LOZANO, Carlos. Dogmática, Política Criminal y Criminología em el sistema del Derecho Penal. Cuadernos de Política Criminal, nº 86, 2005, p. 12.

²²⁷ BLANCO LOZANO, Carlos. Dogmática, Política Criminal y Criminología em el sistema del Derecho Penal. Cuadernos de Política Criminal, nº 86, 2005, p. 10.

²²⁸ CÂMARA, Guilherme Costa. Programa de Política Criminal: orientado para a vítima do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 165.

funcional político-criminalmente dirigido, no qual a solução dos problemas é colocada como perspectiva metodológica, objetivando a concretização de uma justiça material. Este encaminhamento do pensamento jurídico-penal encontra fundamento na necessidade de configurar a Política Criminal como norteadora e compreensiva da dogmática penal, força propulsora das garantias penais e de desenvolvimento de princípios fundamentais²²⁹. Nesta esteira, busca-se estruturar a teoria do delito a partir dos pontos de vista da Política Criminal.

Considera-se a Política Criminal, outrossim, segundo GUILHERME COSTA CÂMARA, como o conjunto dos procedimentos pelos quais o corpo social organiza as respostas ao fenômeno criminal, constituindo a teoria e prática das diferentes formas de controle social da *deviance*²³⁰. Cabe à Política Criminal, assim, a função de auxiliar no processo de estruturação do sistema político-criminal, isto é, em etapa anterior à normatização, bem como em momento posterior, na aplicação e interpretação das normas jurídicas²³¹.

Em viés pragmático, a Política Criminal pode ser considerada como a ação que o Estado promove por meio de seus entes com o escopo de tipificar condutas penalmente relevantes, apurar suas transgressões e puni-las²³². Essa Política pode ser concretizada pelos mais diversos setores do Estado, desde a atividade legiferante até a repressão do crime pelos agentes de segurança pública.

Quando o Legislador criminaliza ou descriminaliza condutas, aumenta, diminui ou extingue sanções penais e institui benesses legais para aqueles que cometem delitos, existe por detrás destas medidas uma Política Criminal orientando. Da mesma forma, quando o

²²⁹ CÂMARA, Guilherme Costa. Programa de Política Criminal: orientado para a vítima do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 167.

²³⁰ CÂMARA, Guilherme Costa. Programa de Política Criminal: orientado para a vítima do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 164.

²³¹ CÂMARA, Guilherme Costa. Programa de Política Criminal: orientado para a vítima do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 168.

²³² JÚNIOR, Dirceu Aguiar Dias Cintra. Considerações sobre Política Criminal *in* Breviário Revista da Faculdade de Direito – UEMG e do Centro de Memória Passos, Minas Gerais: IBCCRIM, 1997, p. 63.

Estado-Juiz, na aplicação da lei penal utiliza recursos interpretativos, adota determinados entendimentos jurídicos que influenciem na persecução de delitos ou aplica a pena a eles cominada também está a exercer Política Criminal, no escopo de solucionar problemas concretos relacionados à criminalidade²³³.

E, quando se trata de executar a pena, administrando o sistema penitenciário, cabe ao Poder Executivo esta tarefa, por meio de políticas públicas traçadas com respeito à Lei de Execuções Penais. Da mesma forma, nos casos de concessão de anistia, indulto e graça, institutos jurídico-penais eminentemente político criminais, que servem como forma de tornar sem efeito determinadas condenações, o Poder Executivo também atua no sentido de resolver problemas concretos derivados do fenômeno criminal. Até mesmo a atividade policial é orientada por uma Política Criminal, quando, por exemplo, muito embora determinados crimes ainda estejam positivados no Código Penal, deixa de exercer a repressão sobre esses delitos por questões de conveniência e oportunidade, na medida em que muitos destes tipos penais gozam de certa aceitação social. E, para o exercício da Política Criminal, os órgãos estatais se valem dos mais diversos instrumentos de política criminal.

Denominamos de instrumentos de política criminal-fiscal os institutos jurídicos utilizados pelos entes estatais no âmbito do Direito Penal Tributário que tem por objetivo solucionar problemas relativos à criminalidade tributária. No presente trabalho serão estudados os seguintes instrumentos de política- criminal-fiscal: i) a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, ii) a aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários, iii) a questão do encerramento do procedimento administrativo fiscal como condição necessária à persecução dos delitos fiscais e o iv) fato de a sonegação fiscal não estar arrolada como crime antecedente da lavagem de dinheiro.

²³³ JÚNIOR, Dirceu Aguiar Dias Cintra. Considerações sobre Política Criminal *in* Breviário Revista da Faculdade de Direito – UEMG e do Centro de Memória Passos, Minas Gerais: IBCCRIM, 1997, p. 63.

4.2. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo Sonegado

4.2.1. Noções Gerais e Hipóteses de Aplicabilidade

As causas de extinção da punibilidade eliminam a possibilidade de imposição ou execução da sanção penal correspondente, em razão de certas contingências ou por motivos de conveniência e oportunidade de política criminal. A rigor, não é a ação penal que se extingue e sim o próprio *ius puniendi* do Estado, o qual renuncia a qualquer pretensão punitiva em face do autor de determinado fato típico, ilícito e culpável. As causas de extinção da punibilidade são tão importantes que constituem matéria de ordem pública, podendo, inclusive, ser reconhecidas *ex officio* pelo órgão jurisdicional (art. 61, CPP).

A maioria das causas de extinção da punibilidade está prevista no próprio Código Penal, principalmente em seu art. 107. Entretanto, este rol não é taxativo, sendo admitida a previsão de outras causas extintivas da punibilidade na legislação extravagante, como, de fato, ocorre nos delitos tributários, sendo um instituto clássico dentro do Direito Penal Tributário.

A Lei n.º 4.357/64 foi pioneira, prevendo a extinção da punibilidade de crime equiparado ao de apropriação indébita previdenciária. Enquanto esteve em vigor, a Lei n.º 4.729/64 também a previa, desde que o pagamento do tributo fosse feito antes do início do procedimento fiscal para a cobrança da exação. Por sua vez, o Decreto n.º 157/67, realizando uma modificação pontual na matéria, dispôs que a extinção da punibilidade poderia ser reconhecida quando houvesse o recolhimento da dívida fiscal logo após o julgamento da autoridade administrativa de primeira instância.

Note-se que o legislador achou por bem fixar marcos temporais vinculados à seara administrativa. Este enfoque foi alterado com o advento da Lei n.º 8.137/90, a qual redefinia

os crimes tributários então previstos na Lei n.º 4.729/64, estabelecendo, em seu art. 14, que a extinção da punibilidade ocorreria caso o pagamento da exação devida ocorresse até o recebimento da denúncia.

Contudo, o art. 98 da Lei n.º 8.383/91 revogou o art. 2º da Lei n.º 4.729/65, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n.º 4.357/64, o art. 5º do Decreto-lei n.º 1060/69, bem como o art. 14 da Lei n.º 8.137/90, que previam causas extintivas da punibilidade em crimes tributários, esquecendo-se, entretanto, do Decreto-Lei n.º 157/67. Com efeito, levantou-se dúvida acerca de sua vigência, sendo que este lapso legislativo levou o STJ a pacificar a matéria, consignando que:

a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes de proposta a ação penal, à invocação do disposto no art. 18 do Decreto-lei n.º 157/67, não tem mais apoio, uma vez que o art. 98 da Lei n.º 8.393/91 revogou todas as disposições legais pertinentes ao tema (STJ, 5ª Turma, HC 4363-6/SP, Min. Jesus Costa Lima, DJU 10.04.1995).

Assim, estava abolida do ordenamento jurídico brasileiro a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos devidos.

Ressalte-se a ocorrência de uma tentativa de reativar a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal através da Lei n.º 8.696/93. Porém, a proposição restou vetada pelo Presidente da República.

Inobstante, em 26 de dezembro de 1995, a Lei n.º 9.249, em seu art. 34²³⁴, restabeleceu a regra excepcional de extinção da punibilidade dos crimes tributários. Diante da redação do dispositivo em análise, vê-se que o legislador não se referiu à extinção da punibilidade dos crimes previstos no art. 95 da Lei 8.212/90 (atual art. 168-A do CP – apropriação indébita previdenciária), razão pela qual a aplicação do instituto seria inadmissível em tal delito. No entanto, o STF não acolheu a interpretação literal da norma,

²³⁴ Art. 34. *Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.*

estendendo em analogia *in bonam partem* os termos da Lei n.º 9.249/95 aos crimes contra a Previdência Social²³⁵. No entender de EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO “*essa integração da legislação levada a efeito pela Suprema Corte teve o desiderato de colmatar uma lacuna criada pela nova lei que deixou de fazer referência aos crimes contra a previdência social. Esse tipo de lacuna, de ordem axiológica, surge da ausência de norma que acarrete uma situação injusta. Essa situação de injustiça é que foi corrigida*”.²³⁶

De outro giro, TOURINHO FILHO critica a posição assumida pelo legislador ao excluir do âmbito de incidência da norma o delito de apropriação indébita previdenciária, já que pelo fato de possuir pena superior aos demais delitos tributários, fez com que a Previdência Social se tornasse mais importante do que a União, “*o que demonstra a seriedade, o zelo e a dedicação que o nosso Poder Legislativo empresta às suas atividades legiferantes*”²³⁷. Há de se reconhecer que a questão da quantidade da pena abstratamente cominada aos delitos tributários em tela é contraditória, mas, em nossa opinião, essa contradição se dá em razão do bem jurídico tutelado e não em razão dos entes públicos. A respeito do bem jurídico protegido pelo crime de apropriação indébita previdenciária, LUIZ RÉGIS PRADO sustenta que:

*a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, I, III e IV, CF). A Previdência Social e assistência aos desamparados são direitos sociais assegurados no art. 6º, da Carta Constitucional. É inegável, portanto, que a contribuição destinada à Previdência Social constitui a viga mestra de parte do programa social desenvolvido pelo Estado para cumprir as prestações públicas de natureza social.*²³⁸

²³⁵ “*EMENTA: PENAL. PROCESSUAL PENAL. "HABEAS CORPUS", NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS. PAGAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENUNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. "HABEAS CORPUS": CONCESSÃO DE OFÍCIO. LEIS 8.137/90, 8.212/91, 8.383/91 e 9.249/95. I. - Aplicação do art. 34 da Lei 9.249/95, que determina a extinção da punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, quando o agente promover o pagamento do débito antes o recebimento da denuncia. II. - H.C. concedido de ofício.*” (STF, 2ª Turma, HC 73.418-9, DJ 26.04.1996). Adotando o mesmo entendimento, o TRF da 3ª Região reconheceu que “*a jurisprudência de nossos Tribunais é no sentido da aplicação do artigo 34 da Lei 9249/95 aos crimes praticados contra a Previdência Social*”. (5ª Turma, ACR 5112, Juíza Ramza Tartuce, DJU 19.11.2002, p. 316)

²³⁶ FILHO, Edmar Oliveira Andrade. Direito Penal Tributário – Crimes Contra a Ordem Tributária e a Previdência Social. 3ª edição. Editora Atlas. São Paulo, 2001, p. 148.

²³⁷ TOURINHO FILHO. Fernando da Costa. Processo Penal, Vol. I, p. 624/625.

²³⁸ Curso de Direito Penal Brasileiro, Editora RT, 4a ed., Vol. 2, São Paulo, 2002, p. 489/490.

Nesta ordem de idéias, a opção do legislador da Lei n.º 9.249/95, em excluir os crimes contra a Previdência Social do âmbito de incidência da norma de exclusão da punibilidade é justificada pelo fato destes crimes possuírem uma gravidade de lesão ao bem jurídico protegido em nível mais elevado, em comparação com os demais delitos contra a ordem tributária, tendo em vista a evidente importância de proteger-se a solvabilidade da seguridade social, instrumento de promoção e proteção da dignidade humana.

Objeta-se que a previsão de pagamento de contribuição social no dispositivo legal em comento indicaria que o legislador buscou estender a extinção da punibilidade aos crimes previdenciários. Contudo, a despeito de a contribuição para a Seguridade Social pertencer à espécie das contribuições sociais, não constitui a única espécie de contribuição social. Ou seja, existem outras modalidades de contribuições sociais que não têm seus recursos destinados diretamente para a Seguridade Social, como a contribuição no interesse de categorias profissionais ou econômicas, a contribuição de intervenção no domínio econômico e as contribuições sociais gerais, as quais, estas sim, seriam abarcadas pela previsão da Lei n.º 9.249/95. Assim, através de uma interpretação sistemática da regra em cotejo, é possível concluir que o que é nela preceituado não beneficiaria o sonegador de contribuições para a seguridade social.

Outra evidência disto consiste nas disposições da Lei n.º 9.883/2000, que introduziu o art. 168-A no Código Penal e revogou o delito do art. 95 da Lei 8.212/91, adotando um sistema mais restritivo de hipóteses ensejadoras da extinção da punibilidade pelo pagamento da contribuição devida nos delitos de apropriação indébita previdenciária. Tal restrição ocorreu na fixação do marco temporal, condicionando a exclusão do *ius puniendi* estatal ao

pagamento da contribuição devida em momento anterior ao início da ação fiscal (art. 168-A, § 2º, CP), e não ao recebimento da denúncia, como previsto na Lei n.º 9.249/95²³⁹.

Assim sendo, não parece ter sido a intenção do legislador, pelo menos quando da edição da Lei n.º 9.249/95, admitir a extinção da punibilidade nos crimes contra a Previdência Social.

4.2.2. Requisitos

Como visto, a reparação do dano decorrente de uma sonegação fiscal constitui causa extintiva da punibilidade referente ao fato típico praticado pelo contribuinte. No que tange aos tributos em geral, excetuando-se as contribuições sociais para a Seguridade Social, o dispositivo legal regente é o art. 34 da Lei n.º 9.249/95, cuja aplicação está vinculada à verificação de dois requisitos: i) temporal e ii) objetivo.

A exigência temporal impõe que o pagamento do tributo sonegado seja realizado em momento anterior ao recebimento da denúncia²⁴⁰. De outro lado, no que concerne ao requisito objetivo, discutiu-se arduamente acerca do conceito de pagamento para efeitos de extinção da punibilidade e das conseqüências jurídico-penais do parcelamento da dívida tributária. Em outras palavras, caso o sujeito ativo de um tipo penal tributário tenha parcelado e iniciado o pagamento de sua dívida antes do recebimento da denúncia, seria ele beneficiado com a extinção da punibilidade?

²³⁹ No caso do delito de apropriação indébita previdenciária ter ocorrido em continuidade delitiva no interregno de vigência do art. 95 da Lei n.º 8.212/91 e do art. 168-A do CP, aplica-se o último dispositivo legal, ainda que mais gravoso ao réu, conforme a Súmula n.º 711 do STF.

²⁴⁰ Não obstante ter a Lei n.º 9.249/95 fixado o marco temporal “até o recebimento da denúncia”, a jurisprudência, em uma manifestação de má-vontade em punir delinquentes tributários e não atentando para a gravidade do crime, chegou a admitir a extinção da punibilidade independentemente de qualquer marco temporal. Neste sentido, o TRF da 2ª Região decidiu: “O pagamento do débito, atinente aos valores descontados dos empregados segurados e não repassados ao INSS, em data anterior ou posterior ao recebimento da denúncia, tem o condão de extinguir a punibilidade do ilícito penal previsto na alínea d, do art. 95, da Lei n.º 8212/91”. (5ª Turma, RCCR 947, Juiz Alberto Nogueira, DJU 24.09.2002, p. 339).

A doutrina e jurisprudência dividiram-se em três orientações. A primeira, majoritária, sustentava que o parcelamento do débito fiscal equivaleria ao seu pagamento integral, desde que tivesse sido aceito pelo Fisco em momento anterior ao recebimento da denúncia²⁴¹, tendo em vista que a expressão “promover o pagamento” deveria ser interpretada como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar o tributo²⁴². Atualmente, é esta a tese agasalhada pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, ao afirmar que “*deferido o parcelamento da dívida tributária antes do recebimento da denúncia, resta extinta a punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei n.º 9.249/96*” (STJ, Corte Especial, APN 349/MS Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJ 13.12.2004). Assim, para o Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95, o simples parcelamento do débito tributário conduz à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma. Cuidando-se, todavia, de crimes praticados no período de junho de 1998 a maio de 2002, tendo sido efetivado o parcelamento realizado em período posterior, o parcelamento do débito tributário apenas suspende o processo, restando a extinção da punibilidade condicionada ao pagamento integral do tributo devido²⁴³.

No entanto, o referido posicionamento parecer ter uma equivocada premissa. Isto porque o parcelamento de tributo sonogado nada mais é do que uma espécie de reparação parcial do dano causado, o qual, no sistema jurídico penal, produz efeitos abrandadores da

²⁴¹ STJ, RHC 6269/SP, 6ª Turma, Min. Anselmo Santiago, DJ 30.06.1

²⁴² STJ, RESP 112211/RS, 5ª Turma, Min. Edson Vidigal, DJ 04.08.199

²⁴³ *HABEAS CORPUS. ART. 1º, I, II E III, DA LEI Nº 8.137/90. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA DA LEI Nº 10.684/03. SUSPENSÃO DO CURSO DO PROCESSO. ART. 34 DA LEI 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INAPLICABILIDADE. ORDEM DENEGADA.*

1. A Terceira Seção desta Corte, interpretando o art. 34 da Lei nº 9.249/95, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma.
2. Tratando-se de crimes praticados no período de junho de 1998 a maio de 2002, tendo sido efetivado o parcelamento somente em 23.05.06, quando já em vigor o artigo 9º da Lei 10.684/03, o parcelamento do débito tributário resulta tão somente na suspensão do processo, ficando a extinção da punibilidade condicionada ao seu pagamento integral.

3. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

3. Ordem denegada.

(HC 86049 / MG HABEAS CORPUS 2007/0151549-3 Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA (1131) SEXTA TURMA Data da Publicação/Fonte DJe 15/03/2010)

sanção, e não extintivos da punibilidade, como se vê na circunstância legal atenuante prevista no art. 65, II, b, CP, e também no art. 16, do mesmo diploma, através da figura do arrependimento posterior. Outrossim, destoa de consagrada lição doutrinária acerca das condições objetivas do pagamento, pois, como bem leciona CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA:

quando o objeto da obrigação é complexo, compreendendo uma obrigação principal e seus acessórios, ou quando abrange prestações principais plúrimas, ou ainda quando é mista de dar e de fazer, o devedor não se desvincula enquanto não cumpre a integralidade do débito, na sua inteira complexidade, (...) em todos os casos, o devedor somente fica forro, de modo pleno, se presta tudo o que é devido, na forma devida e no tempo devido²⁴⁴.

Além disso, o parcelamento nada mais é do que uma moratória, a qual constitui causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, I e IV, CTN), enquanto que o pagamento dá azo à extinção do crédito tributário (art. 156, I, CTN), sendo certo que o pagamento parcial de um crédito tributário não importa em presunção de pagamento das prestações em que se decompõe (art. 158, I, CTN).

Tampouco se pode afirmar que o parcelamento implica em novação da dívida tributária, já que além de inexistir *animus novandi*, ou seja, ausência do intuito de novar, que somente pode se dar em virtude de lei em sentido formal, não se opera a extinção da obrigação, apenas sua suspensão, servindo a nova obrigação apenas como instrumento de confirmação da primeira. É de se ressaltar, aliás, que só há novação quando a segunda obrigação é incompatível com a primeira, que é extinta, o que não ocorre na moratória, tendo em vista que a dívida continua sendo tributária, podendo, no caso de inadimplemento do devedor, ser cobrada em sua totalidade.

Ademais, a tese ainda possui sérios inconvenientes práticos em termos de política criminal, já que uma vez extinta a punibilidade do agente de um delito tributário que tenha parcelado seu débito fiscal, ainda que não continue adimplindo as prestações acordadas com o

²⁴⁴ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil, vol. II, Forense, 19a ed., p. 116.

Fisco, será impossível revogar a extinção da punibilidade antes concedida, deixando sem punição o agente de um crime tributário. Com efeito, compartilha-se da posição assumida por ANDREAS EISELE²⁴⁵, para quem:

sob um prisma teleológico, a equiparação da moratória ao pagamento retira a eficácia do instituto (arrepentimento posterior), quanto à finalidade de alcançar a reparação do dano decorrente da infração penal tributária, pois, se após a concessão do benefício tributário, for declarada extinta a punibilidade pelo crime praticado, ainda que o sujeito não pague as demais parcelas restantes, não poderá mais ser processado ou julgado pelo fato no âmbito criminal, devido aos efeitos da coisa julgada que a sentença declaratória de punibilidade produz.

Neste linha de raciocínio, se o delinqüente tributário parcela seu débito, antes ou após o início da ação penal, poderá ser beneficiado com uma atenuação em sua pena no caso de eventual condenação; contudo, não poderia obter a extinção da punibilidade nos termos do art. 34 da Lei n.º 9.249/95, a qual, por sua vez, só será alcançada mediante o pagamento integral do montante devido antes do recebimento da denúncia²⁴⁶.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, examinando o disposto no art. 14 da Lei n.º 8.137/90, cujos termos são repetidos pelo art. 34 da Lei n.º 9.249/95, consignou que:

para a extinção da punibilidade, o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia, essa extinção só poderá ser decretada se o débito em causa for integralmente extinto pela sua satisfação, o que não ocorre antes de solvida a última parcela do pagamento fracionado. Assim, enquanto não extinto integralmente o débito pelo seu pagamento, não ocorre a causa de extinção da punibilidade em exame, podendo, portanto, se for o caso, ser recebida a denúncia. Não-decretação da extinção da punibilidade. (STF, Pleno, Inq 1028 QO/RS, Min. Moreira Alves, DJ 30.08.1996)

A terceira e última posição defendia que o parcelamento da dívida fiscal funcionava como condição suspensiva da punibilidade²⁴⁷, complementando que “*sob a ótica do direito tributário, é de se considerar que o parcelamento, como moratória que é, tão-somente suspende a exigibilidade do crédito tributário, enquanto o pagamento constitui forma de extinção*” (TRF da 1ª Região, 2ª Seção, HC 01000068950, Eustáquio Silveira, DJ 30.08.1999, p. 48).

²⁴⁵ Op. Cit. P. 112.

²⁴⁶ STJ, 6ª Turma, RHC 5641 / CE, Min. Anselmo Santiago, DJ 10.11.1997.

²⁴⁷ STJ, 6ª Turma, RHC 3973-6/RS, Min. Vicente Cernicchiaro, DJ 15.05.1995.

Com advento da Lei n.º 9.964/2000, instituidora do REFIS, além de se ampliar o rol de crimes nos quais o agente se favorece da extinção da punibilidade, o legislador procurou pacificar a controvérsia anteriormente existente, consolidando o entendimento do STF no sentido de que apenas o pagamento integral constitui causa da extinção da punibilidade²⁴⁸, assegurando, por conseguinte, a suspensão da punibilidade enquanto a pessoa jurídica relacionada com o agente estiver incluída no regime de parcelamento²⁴⁹.

²⁴⁸ EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. AÇÃO PENAL. INSTAURAÇÃO DE AÇÃO PENAL ANTES DA CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA. TRANCAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. NÃO COMPROVAÇÃO. EQUÍVOCOS NA AÇÃO FISCALIZATÓRIA. REGULARIDADE DA DOCUMENTAÇÃO DA EMPRESA. BOA-FÉ DO PACIENTE. AUSÊNCIA DE RECUSA NO FORNECIMENTO DOS DOCUMENTOS SOLICITADOS. IMPROPRIEDADE DO HABEAS CORPUS PARA REEXAME DE FATOS E PROVAS. 1. O trancamento da ação penal por ausência de justa causa é medida excepcional, justificando-se quando despontar, fora de dúvida, atipicidade da conduta, causa extintiva da punibilidade ou ausência de indícios de autoria, o que não ocorre no caso sob exame. 2. Prática, em tese, do crime de sonegação de contribuição previdenciária [artigo 337-A do CP]. Isso em razão de o Superior Tribunal de Justiça ter afirmado que o processo administrativo fiscal foi julgado antes da instauração da ação penal, quando já constituído definitivamente o crédito tributário. 3. Esta Corte decidiu que "[a] adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do pagamento integral do débito - artigo 9º da Lei nº 10.684/2003" [RHC n. 89.618, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 9.3.07]. 4. O impetrante, no caso, não demonstrou ter ocorrido a inclusão do débito tributário no programa de parcelamento, nem a quitação da dívida. Daí não ser possível a suspensão da pretensão punitiva ou a extinção da punibilidade. 5. As alegações concernentes (i) a equívocos na ação fiscalizatória, (ii) regularidade da documentação da empresa, (iii) boa-fé do paciente e (iv) ausência de recusa no fornecimento dos documentos solicitados demandam aprofundado reexame de fatos e provas, incompatível com o rito do habeas corpus. Ordem indeferida. (STF, 2ª Turma, HC 93351, Min. Eros Grau, DJ 2.6.2009)

²⁴⁹ HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PACIENTE DENUNCIADO EM DUAS AÇÕES PENAS DISTINTAS, POR FATOS SEMELHANTES, MAS OCORRIDOS EM PERÍODO DIVERSO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DECLARADA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, NA AÇÃO PENAL DE Nº 0039190-7, EM FACE DO PAGAMENTO QUASE INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO Nº 032230-2 (REF. 99.2001282-3). APLICAÇÃO DA LEI Nº 9.249/95. IMPOSSIBILIDADE. PARCELAMENTO DO DÉBITO DURANTE A VIGÊNCIA DA LEI 9.964/00. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL PELO RECONHECIMENTO DA CONTINUIDADE DELITIVA. INVIABILIDADE.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão no sentido de que, por força do disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/1995, o parcelamento do débito fiscal, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade dos crimes definidos nas Leis nos 8.137/90 e 8.212/91, ainda que não se tenha efetuado o pagamento integral da dívida. 2. Entretanto, após a edição da Lei nº 9.964/00, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, a extinção da punibilidade ficou condicionada ao pagamento integral do débito tributário ou contribuição social, inclusive dos acessórios, conforme se verifica da leitura do art. 15 desse diploma legal. 3. Conforme noticiado nos autos, o paciente foi denunciado, no Processo nº 032230-2, por fatos ocorridos no período compreendido entre julho de 1996 a dezembro de 1997, tendo os débitos descritos na exordial sido incluídos no Programa de Recuperação Fiscal em 25 de abril de 2000. A denúncia, por sua vez, foi recebida em 10/8/2000. 4. Com efeito, ao contrário do que alega o impetrante, não se aplica ao paciente o disposto no art. 34 da Lei 9.249/95, mas, sim, os preceitos constantes no art. 15 da Lei nº 9.964/00, de 11/04/2000, na medida em que a adesão ao REFIS implica a submissão às condições trazidas pela nova legislação, independentemente da época em que foram constituídos os débitos ensejadores da ação penal. 5. No caso, apesar de o parcelamento ter ocorrido antes do oferecimento da denúncia, a adesão ao programa de recuperação fiscal se operou sob a égide da Lei nº 9.964/00, o que afasta a incidência da Lei nº 9.249/95. 6. Por fim, "o reconhecimento da continuidade delitiva não tem o efeito de obstar a persecução penal, mas, tão somente, de determinar a unificação das penas, respeitado o limite máximo de exasperação de 2/3". (HC 90310/PR, Relatora Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 19/12/2008)

4.2.3. A Lei n.º 9.964/2000 – O REFIS

A Lei n.º 9.964/2000 instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS com o escopo de promover a regularização de créditos da União decorrentes de dívidas fiscais relativas a tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social.

Em seu art. 15, o diploma em comento inovou na matéria referente à extinção da punibilidade em crimes tributários ao criar a figura da suspensão da punibilidade²⁵⁰. De outro lado, no que toca à extinção da punibilidade, nada trouxe de novo, estabelecendo em seu art. 15, § 3º,²⁵¹ o mesmo regramento então vigente.

O art. 15 da Lei n.º 9.964/2000 possui natureza híbrida, ou seja, processual no que concerne à previsão da suspensão da pretensão punitiva, e penal material no que se refere à suspensão da prescrição durante o período em que a pretensão punitiva estiver suspensa. Questiona-se acerca da possibilidade de cisão da regra²⁵² no que tange à sua aplicabilidade no tempo, isto é, se a parte de direito processual (suspensão do processo) poderia retroagir para

²⁵⁰ Art. 15. *É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.*

²⁵¹ Art. 15, § 3º. *Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.* Importante ressaltar que não obstante o texto da norma aludir ao “agente” vinculado à pessoa jurídica a ele relacionada, tem se que o princípio constitucional da isonomia comanda a aplicação de analogia in bona partem da regra aos agentes não afeitos à atividade empresarial, vale dizer, que não tenham utilizado a pessoa jurídica como instrumento para a prática do crime de sonegação fiscal. Ressalte-se, por oportuno, “a não aplicabilidade do art. 15, da Lei n.º 9.964/2000, aos casos em que a pessoa jurídica tenha aderido ao REFIS, logo após o advento da referida lei, mas já existindo ação penal contra ela, não configura ofensa ao princípio da retroatividade da lei mais benéfica. É que no próprio texto da lei (art. 15, caput e § 3º), dispõe ser tal benesse concedida somente àqueles que tivessem ingressado no programa antes do recebimento da denúncia” (STJ, 5ª Turma, Resp 502027, Min. Laurita Vaz, DJ 15.09.2003, p. 366).

²⁵² Nesta direção, o Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral, do TRF da 1ª Região, exteriorizou seu entendimento nos seguintes termos: “Concordo, contudo, com aqueles que defendem que o art. 15 da Lei n.º 9.964/00 é de natureza processual se analisada isoladamente, mas de natureza mista (híbrida), levando-se em consideração uma análise sistemática com a norma do § 3º, possibilitando, em tese, tanto sua aplicação imediata (princípio processual) quanto sua retroação para benéfica ao réu (art. 2º do CP, c/c art. 5º, inciso XL, da CF - princípio penal). Mesmo em se tratando de situação fática consumada (recebimento da denúncia), entendo possível aplicação do art. 15 da Lei n.º 9.964/2000 às ações penais em curso quando de sua publicação. Se é fato que a Lei n.º 9.964/2000 é posterior à denúncia e, conseqüentemente, a adesão ao REFIS é também posterior ao recebimento da denúncia, com aparente refugio à incidência do seu art. 15, não menos certo é que a lei deve ser aplicada com a lógica do razoável e do bom senso, em atenção à sua finalidade social, o que, na hipótese, se traduz na sua aplicação retroativa (princípio da “lex mitior”).

alcançar ações penais já iniciadas, vez que foi estatuída em favor do réu, e se a parte de direito material (suspensão do prazo prescricional) somente seria aplicável aos fatos típicos posteriores à publicação do diploma em comento, eis que contrária aos interesses dos acusados²⁵³.

De fato, a *ratio legis* do art. 15 da Lei n.º 9.964/2000 foi a de beneficiar os agentes de crimes tributários que tenham aderido ao REFIS. No entanto, por outro lado, não constituiu o único escopo do legislador, o qual também buscou evitar a deixar sem qualquer punição os agentes de tais delitos, tendo em vista que o parcelamento instituído poderia se arrastar por vários anos, em eterna moratória. Deste modo, como bem observado por GUILHERME CALMON NOGUEIRA DA GAMA:

é perfeitamente aplicável a orientação segundo a qual não pode a norma jurídica ser fracionada para o fim de somente incidir no que fosse benéfico ao sujeito ativo do crime e não ser aplicada no que tange ao seu efeito mais gravoso relativamente ao agente. Aliás, nem há que se cogitar pura e simplesmente da questão referente à retroatividade “in bonam partem” ser preponderante, considerando o princípio da isonomia material, constante do texto constitucional de 1988. Exemplifica-se com a situação relacionada ao agente que praticou, em tese, o crime no período de vigência da Lei n.º 9.964/2000 que, diante de tal circunstância, terá suspensa a pretensão punitiva contra si, mas também sofrerá os efeitos da suspensão da prescrição, ao passo que o agente de crime ocorrido no período anterior à vigência da lei somente se beneficiaria da norma jurídica, criando uma norma totalmente diferente para incidir sobre a sua situação concreta (TRF da 2ª Região, 5ª Turma, Processo n.º 1998.50.01.009049-5).

Contudo, o Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de pacificar a controvérsia, afirmando que *"a Lei n.º 9.964/00 é aplicada, de imediato, nos casos em que houve a inscrição no programa do REFIS antes do recebimento da denúncia, ainda que os fatos que geraram o débito tenham ocorrido em momento anterior ao da vigência da Lei"*.²⁵⁴

De outro giro, para a incidência do art. 15 da Lei n.º 9.964/2000, são exigidos dois requisitos. O primeiro, temporal, comanda que o agente do delito fiscal tenha aderido ao REFIS em momento anterior ao recebimento da denúncia, sistemática idêntica à adotada pelo art. 34 da Lei n.º 9.249/95. O segundo, objetivo, impõe, no caso de suspensão da

²⁵³ Semelhante discussão ocorreu com a alteração do art. 366 do CPP promovida pela Lei n.º 9.271/96.

²⁵⁴ STJ, 5ª Turma, RESP 628652, Min. Gilson Dipp, DJ 08.11.2004

punibilidade, que o sujeito esteja enquadrado na condição de beneficiário da moratória, causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e, na hipótese de extinção da punibilidade, que tenha efetuado o pagamento integral do débito fiscal devido.

Impende ressaltar que a Lei n.º 9.963/2000, ao conceder o benefício da moratória à quaisquer contribuintes, tenham ou não praticado uma sonegação ou fraude fiscal dolosamente, infringiu diretamente o disposto no art. 154, parágrafo único do CTN²⁵⁵, já que nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, com o fito de não pagar tributo, não é permitida a concessão da benesse fiscal da moratória ou parcelamento. Assim, sob este aspecto, indubitável que o REFIS violou frontalmente o CTN.

4.2.4. A Lei n.º 10.684/2003

Em 30 de maio de 2003, foi editada a Lei n.º 10.684 que, além de criar um novo programa de parcelamento de débitos fiscais federais em até 180 prestações, repetiu a previsão da suspensão da punibilidade do agente de delito tributário enquanto estiver parcelado o débito e previu, outrossim, a extinção da punibilidade após efetuado o pagamento integral da exação²⁵⁶.

²⁵⁵ “Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou de terceiro em benefício daquele”.

²⁵⁶ Art. 9º . É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento

§1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Conforme analisado anteriormente, tanto a Lei n.º 9.249/1995, em seu art. 34, quanto a Lei n.º 9.964/2000, em seu art. 15, previram a extinção da punibilidade dos crimes nelas previstos quando o agente promover o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia. Com o advento do art. 9º da Lei n.º. 10.684/2003, foi suprimida a condição temporal (antes do recebimento da denúncia). Com isso, passou-se a defender que bastaria ao agente de delito tributário pagar seu débito com o Fisco, para que alcançasse, automaticamente, a extinção do *ius puniendi* estatal. Adotando este posicionamento, KYOSHI HARADA sustenta:

Não mais existe a relação entre adesão ao Programa de Recuperação Fiscal e o pagamento final da parcela incluída nesse Programa, para a extinção da punibilidade, como estava no § 3º do art. 15 da Lei n.º 9.964/2000, que institui o REFIS I. Agora, o pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, e independente de ser a última prestação de um parcelamento, extingue a pretensão punitiva do Estado. O legislador partiu para a completa despenalização na hipótese de pagamento integral do crédito tributário porque, nessa hipótese, o interesse público tutelado pela norma penal teria sido inteiramente satisfeito²⁵⁷.

Data venia, não podemos concordar com a afirmação de que o interesse público visado por tal norma tenha sido satisfeito. Ao revés, as disposições da Lei n.º. 10.684/2003 padecem de flagrantes inconstitucionalidades, formais e materiais, implicando, inclusive, em violação aos princípios constitucionais da isonomia, da razoabilidade e da indisponibilidade da ação penal pública, dentre outros²⁵⁸.

Primeiramente, cumpre destacar que o aludido diploma é resultante de conversão em lei da Medida Provisória n.º 107/2003. De acordo com o art. 62, § 1º, I, b, da Constituição Federal, é vedada a veiculação de medidas provisórias que tratem sobre direito penal e processual penal. Com efeito, dispozo a MP n.º 107/2003 sobre a suspensão e extinção da punibilidade de crimes tributários, acabou por violar o referido proibitivo constitucional,

²⁵⁷ HARADA, Kyoshi. Crimes Tributários. A Extinção da Punibilidade. In Atualidades Tributárias Juruá, n.º 76, ano 7, novembro/2004.

²⁵⁸ Os vícios são tão graves e evidentes que ensejaram o ajuizamento pelo Procurador Geral da República, Cláudio Lemos Fonteles, da ADI n.º 3002, cujo mérito ainda não foi analisado pelo Supremo Tribunal Federal.

incidindo, em última análise, em vício formal de origem, o qual não é convalidado por meio de sua conversão em lei, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal²⁵⁹.

De outro lado, é cediço que o Ministério Público, com suas características fundamentais da oficialidade, da imparcialidade e da independência, é o titular exclusivo da ação penal pública, conforme previsão constitucional do artigo 129, inciso I.

Desta feita, o Ministério Público está obrigado, como garantia da ordem pública, a promover a persecução penal sempre que existirem elementos que indiquem a prática de um crime. Este dever não pode ser transmudado em faculdade privada, transferida ao réu, para, segundo seu alvitre, bloquear a ação penal.

Ora, conferir ao réu a possibilidade de, a qualquer momento, ainda que depois de oferecida a denúncia, quitar o débito tributário e, conseqüentemente, ver extinta a punibilidade, significaria, em última análise, retirar do Ministério Público a titularidade da ação penal. E, mais que isso, transferir tal poder para as mãos do sonegador de tributos, o que não poderia, à evidência, ser admitido.

Assim sendo, a aplicação do artigo 9º, § 2º da Lei n.º 10.684/2003 sem o limite temporal subordinaria a *persecutio criminis* à manifestação de vontade do acusado, na medida em que este deteria a prerrogativa de conduzir a ação penal, causando uma verdadeira delegação da função institucional do *Parquet*, subvertendo-se, assim, a ordem jurídica.

Com efeito, resta violado o princípio constitucional da indisponibilidade da ação penal pública. Tal distorção atinge, inclusive, o princípio da inafastabilidade de apreciação jurisdicional, consignado no art. 5º, XXXV da Constituição da República.

Ademais, a referida lei é capaz de criar situações extremamente injustas sob o ponto de vista de política criminal, uma vez que concede a extinção da punibilidade indistintamente

²⁵⁹ Informativo n.º 355 do STF.

para quaisquer agentes de crimes contra a ordem tributária, o que, indubitavelmente, configura um grande equívoco.

Isto porque o referido diploma não diferencia aquele contribuinte que sonegou tributo por necessidade - como o empresário que deixa de pagar o Fisco para poder cumprir com suas obrigações para com seus empregados ou para evitar a falência de seu empreendimento - daqueles empresários que se utilizam dos mais diversos meios fraudulentos (como a falsificação e a emissão de notas fiscais frias) com o fito de aumentar a lucratividade de sua empresa, furtando-se ao pagamento de tributos e enriquecendo-se de forma ilícita, à custa de toda a coletividade.

A esse respeito, EUGÊNIO PACELLI DE OLIVEIRA afirma que:

A apontada legislação, deixa antever o baixo juízo de reprovabilidade que atingiria tais condutas, com a agravante de dar tratamento privilegiado equivalente a situações inteiramente diferentes, reunindo, em uma mesma solução, pequenos devedores (infrações penais de pequena monta, em geral decorrentes de dificuldades econômicas da empresa) e grandes sonegadores, quando o bem jurídico é mais duramente atingido e significativamente maior o proveito econômico obtido com a fraude.²⁶⁰

Deste modo, admitindo-se a aplicação da norma nestes termos, estar-se-ia coadunando com prática discriminatória, o que representaria introduzir no ordenamento jurídico penal a distinção dos acusados em função de sua capacidade econômica. Privilegiar-se-ia, assim, aqueles eventuais agentes de crimes tributários que possuam meios de arcar com o pagamento de exações sonegadas. Assim interpretado, o referido dispositivo viola o princípio da isonomia, consignado no artigo 5º da Constituição.

Além disso, a injustiça na concessão do parcelamento a sonegadores ocorre, sobretudo, em relação àqueles que, agindo através da mais lúdima boa-fé, cumprem com suas obrigações tributárias. Ora, como explicar a estes fiéis cidadãos a concessão do beneplácito fiscal a quem não só deixou de cumprir com seus deveres fiscais, como também ludibriou,

²⁶⁰ OLIVEIRA. Eugênio Pacelli de. Curso de Processo Penal – 3a edição, 3a tiragem – Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 173.

enganou e fraudou a atuação do Fisco com o dolo de não recolher o tributo devido ao Estado?²⁶¹

E não é só. Desrespeita, outrossim, o princípio da generalidade da tributação (art. 150, inciso II, CF), segundo o qual a distribuição da carga tributária deve ser feita de modo isonômico e justo entre todos os contribuintes. Sobre esta diretriz constitucional, DOMINGOS PEREIRA DE SOUZA aduz:

*Em sentido jurídico, a igualdade tributária apresenta-se como paridade de posições, com exclusão de qualquer distinção ou privilégio de classe, de ordem onde consta de tal sorte que os contribuintes que se encontrem em idênticas situações sejam submetidos a idênticos regimes fiscais.*²⁶²

Parece que o legislador, na elaboração do novel diploma, escolheu adotar tal medida por opção de política tributária, atendendo ao “lobby” dos sonegadores fiscais, integrado por muitos empresários donos de negócios altamente lucrativos, que são incentivados a continuar com suas práticas ilícitas, certos da impunidade.

Aliás, a aplicação da norma sem o marco temporal incorre em violação ao princípio da razoabilidade ou proporcionalidade, forma de assegurar o interesse de toda a sociedade, instrumento de proteção do fim constitucional da lei. Sobre o tema, LUIS ROBERTO BARROSO leciona:

*O princípio da razoabilidade ou proporcionalidade, termos aqui empregados de modo fungível, não está expresso na Constituição, mas tem seu fundamento nas idéias de devido processo legal substantivo e na de justiça. Trata-se de um valioso instrumento de proteção dos interesses fundamentais e do interesse público, por permitir o controle da discricionariedade dos atos do Poder Público e por funcionar como a medida com que uma norma deve ser interpretada no caso concreto para a melhor realização do fim constitucional nela embutido ou decorrente do sistema. Em resumo sumário, o princípio da razoabilidade ou proporcionalidade permite ao Judiciário invalidar atos legislativos ou administrativos quando: (a) não haja relação de adequação entre o fim visado e o meio empregado (b) a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo para chegar ao mesmo resultado o menor ônus a um direito individual c) não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo do que aquilo que se ganha (proporcionalidade em sentido estrito). O princípio pode operar, também, no sentido de permitir que o juiz gradue o peso da norma, em uma determinada incidência, de modo a não permitir que ela produza um resultado indesejado pelo sistema, assim fazendo a justiça no caso concreto.*²⁶³

²⁶¹ LEMOS, Rubin. Parcelamento do Débito Tributário – Enfoque atualizado pela LC 104/2001. Brasília. Brasília Jurídica. 2002, p. 67.

²⁶² SOUZA, Domingos Pereira de. As Garantias dos Contribuintes. Lisboa: Universidade Lusíada, p. 137/138, 1991

²⁶³ BARROSO, Luis Roberto. O Direito Constitucional e a Efetividade das Normas, p. 314/316

Desta forma, em nosso entender, o artigo 9º, § 2º da Lei n.º 10684/2003 extrapolou os limites do princípio da razoabilidade, na medida em que as benesses penais não constituem instrumentos idôneos para atingir o objetivo de aumento da arrecadação fazendária, existindo meio alternativo para tanto, como o incremento na fiscalização e na propositura de ações fiscais, além do que as diretrizes constitucionais de combate aos delitos contra a ordem tributária, de promoção da igualdade tributária e do combate à impunidade são sacrificadas em razão de um mero interesse arrecadatário fiscal.

Assim, o dispositivo legal em análise acaba por fomentar ainda mais a atividade criminosa, uma vez que favorece a continuidade da falsificação de notas fiscais, balancetes e livros contábeis, fraudes perpetradas em escritórios de contabilidade e de advocacia especializados para tal fim, além de estimular a proliferação de inúmeras gráficas de falsos, que permanecerão incólumes a imprimir milhares de notas fiscais falsificadas²⁶⁴. Além disso, incentiva-se que o contribuinte negocie com dinheiro do fisco para, somente se e quando descoberto, pagar o tributo²⁶⁵. HUGO DE BRITO MACHADO discorda dessas críticas, entendendo que “*o Fisco dispõe de instrumentos jurídicos adequados, para tornar essa postura do contribuinte altamente desvantajosa, e assim evita-la. Basta que os utilize. Temos lei que impondo multas pesadas para os sonegadores, multas cujo valor estará incluído no montante cujo pagamento extingue a punibilidade*”²⁶⁶.

Não concordamos com a ponderação do autor no sentido de que a multa imposta pela Fazenda Pública seria suficiente para dissuadir o contribuinte de lesar os cofres públicos

²⁶⁴ GONÇALVES, José Maurício. Boletim dos Procuradores da República – Da Inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 10.684 de 30 de maio de 2003. Ano V, n.º 62, junho de 2003, p. 11.

²⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 13, p.37-40, out. 1996.

²⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 13, p.37-40, out. 1996.

porque a multa é previsível e pode ser repassada para o preço do produto ou serviço prestado pelo contribuinte. Ou seja, no final das contas, quem cumprirá a punição será o consumidor.

Demais disso, entendemos que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado é um instrumento iníquo, na medida em que não é utilizada como benesse em crimes semelhantes e menos graves. Suponha-se que certa pessoa resolva subtrair coisa de pequeno valor para si. Consumado o crime de furto, ainda que o agente devolva, até o recebimento da denúncia, a *res* furtiva para seu legítimo dono, apenas poderá alegar, em seu favor, o arrependimento posterior (art. 16 CP). Ou seja, aquele que comete um crime de menor gravidade não se favorece daquele benefício legal (extinção da punibilidade), mas apenas de uma redução da pena.

Por outro lado, o delinquente tributário pode emitir notas fiscais “frias” com o escopo de obter vantagem tributária indevida, sonegando milhares de reais em tributos. Descobertos pela Receita Federal, parcelam e pagam sua dívida para com o Fisco tempos depois do oferecimento da denúncia e, paradoxalmente, são agraciados com uma extinção da punibilidade²⁶⁷.

E o que dizer para o sujeito ativo da primeira hipótese narrada? Por que não lhe estender a extinção da punibilidade já que devolveu a coisa subtraída? Talvez uma explicação plausível para esta indagação seja o fato de o Direito Penal ser utilizado como um instrumento discriminatório de repressão às classes sociais economicamente desfavorecidas, uma forma de controle social, principalmente em virtude de delitos de pouca gravidade, ao passo que a delinqüência do colarinho branco continua se afastando do âmbito de incidência do Direito Penal, engendrando a impunidade de tais criminosos, que causam muito mais prejuízos à sociedade.

²⁶⁷ Essa crítica é perfeitamente aplicável ao modo como sempre se deu a extinção da punibilidade de delitos tributários, inclusive como previsto nas Leis n.º 9.249/95 e 9.964/2000.

Em geral, os delinquentes do crime de furto são pessoas pobres, sendo o patrimônio privado um bem jurídico superestimado por aqueles economicamente favorecidos, enquanto que o patrimônio público costuma ser visto como um bem sem dono e não como pertencente a toda à sociedade. Desta maneira, punem-se com extrema rigidez estes crimes, enquanto os delitos usualmente praticados por pessoas de alto e médio poder aquisitivo contam com vasto rol de benesses legais para evitar sua punição. Por exemplo, sabe-se que a sonegação de milhares de reais em tributos é crime perpetrado por pessoas de alto poder aquisitivo e, como se sabe, segundo determinada ótica justificadora desses delitos, sonegador não seria criminoso, sendo, em verdade, uma vítima da alta carga tributária imposta.

Como se vê, não é relevante, ao se impor penas privativas de liberdade para batedores de carteira, a total omissão e descaso das autoridades públicas no que tange à adoção de políticas econômicas e sociais que visem à erradicação da pobreza e da marginalidade, cujo efeito direto é o aumento da criminalidade e que são, ironicamente e em grande medida, custeados pelas receitas geradas pelos tributos.

Enfim, praticar crimes porque a carga tributária é alta constitui fato socialmente aceitável, mas realizar condutas típicas incentivado pela ausência de políticas públicas em prol da geração de empregos e de condições dignas de vida não é justificável. Ou seja, os delitos tributários são prova de que não há igualdade na vulnerabilidade ao sistema penal²⁶⁸.

Aliás, EUGENIO RAUL ZAFFARONI²⁶⁹ explica que esse fato decorre da chamada “seletividade” do sistema penal, que incide apenas sobre as pessoas mais carentes e, por conseguinte, desprotegidas de interpretação mais benevolente das leis penais.

²⁶⁸ “*Há uma clara demonstração de que não somos todos igualmente ‘vulneráveis’ ao sistema penal, que costuma orientar-se por ‘estereótipos’ que recolhem os caracteres dos setores marginalizados e humildes, que a criminalização gera fenômeno de rejeição do etiquetado como também daquele que se solidariza ou contata com ele, de forma que a segregação se mantém na sociedade livre. A posterior perseguição por parte das autoridades com rol de suspeitos permanentes, incrementa a estigmatização social do criminalizado*” (ZAFFARONI, Eugenio Raúl, PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro, vol. 1. parte geral, 7ª ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 69.)

²⁶⁹ ZAFFARONI, Eugênio Raul Zaffaroni. Em busca das penas perdidas. Ed. Revan, 1991.

A propósito, RODOLFO TIGRE MAIA acrescenta que:

*nos denominados delitos de colarinho branco, dentre os quais inequivocamente situam-se os crimes contra a ordem tributária e os de omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias, para além do custo social do ilícito, acrescenta-se um 'custo moral, que é muito importante, porque os grandes empresários, que são os que cometem esses delitos, são geralmente líderes da comunidade, espelho e exemplo do povo, grandes defensores de um bom equipamento social para a prevenção da delinquência juvenil e geral, ou exercem outras atividades similares', sendo assim surpreendente a condescendência que reveste o tratamento judiciário de tais ilícitos em contraste com a rispidez habitual no enfoque dos crimes patrimoniais comuns.*²⁷⁰

Em outra perspectiva, tomando como exemplo o que ocorrera na Inglaterra, MICHEL FOUCAULT²⁷¹ explica a razão desse tratamento desigual dado a indivíduos de diferentes classes sociais transcrevendo passagens do que pregava o bispo Watson, perante a Sociedade para a Supressão dos Vícios:

As leis são boas, mas infelizmente, são burladas pelas classes mais baixas. As classes mais altas, certamente, não as levam muito em consideração. Mas esse fato não teria importância se as classes mais altas não servissem de exemplo para as mais baixas;

E após, o mesmo bispo, ao dirigir-se aos ricos suplica:

Peço-lhes que sigam essas leis que não são feitas para vocês, pois assim ao menos haverá a possibilidade de controle e vigilância das classes mais pobres.

Assim sendo, a aplicação da norma sem limite temporal retrata a utilização do Direito Penal como forma de controle dos estratos sociais mais baixos, discriminando os acusados em função de sua capacidade econômica. Esse contexto, somente se agrava num país como o Brasil, com índices intoleráveis de desigualdade social, no qual a opressão aos estratos sociais menos favorecidos é capilar e onipresente.

Todavia, não obstante a extensão dos vícios que acometem o dispositivo em análise, a jurisprudência não tem hesitado em aplicá-lo, como se verifica do seguinte escólio do Pretório Excelso:

*EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário*²⁷².

²⁷⁰ O trecho é retirado de parecer elaborado no processo n.º 2001.02.01.019595-6, tramitado no TRF da 2ª Região.

²⁷¹ FOUCAULT, Michel. A Verdade e as Formas Jurídicas, cap.IV. Ed. PUC-Rio/NAU, 1996.

²⁷² STF, HC 81929/RJ, Min. César Peluso, 1ª Turma, DJ 10.02.2004, p. 27

No entanto, apesar de a extinção da punibilidade pelo pagamento integral e a qualquer tempo gozar de plena aplicação, entendemos que o art. 9º, § 2º, da Lei n.º 10.684/2003, comprometeu a tutela do bem jurídico protegido pelos delitos tributários, já que permite que o início e o fim da ação penal por delito fiscal fiquem à mercê do sonegador de tributos.

4.2.4.1. Art. 9º da Lei n.º 10.684/2003 e sua aplicação nos crimes de apropriação indébita previdenciária

Da leitura do dispositivo legal em exame, vê-se que a extinção e suspensão da punibilidade são aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária elencados nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90, art. 168-A e 337-A do CP. Ou seja, à primeira vista, o legislador buscou beneficiar, também, os sujeitos ativos do delito de apropriação indébita previdenciária.

Não obstante o texto do artigo assim indique, a possibilidade de parcelamento de contribuições sociais descontadas de trabalhadores e não repassadas à Seguridade Social, prevista no art. 5º, § 2º²⁷³, da Lei n.º 10.684/2003, restou vetada pelo Presidente da República²⁷⁴, com vistas a manter a vedação prevista no art. 7º da Lei n.º 10.666/2003, *in verbis*:

²⁷³ Art. 5º. Os débitos junto ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, oriundos de contribuições patronais, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, serão objeto de acordo para pagamento parcelado em até cento e oitenta prestações mensais, observadas as condições fixadas neste artigo, desde que requerido até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação desta Lei.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se aos débitos oriundos de contribuições descontadas dos segurados e os decorrentes da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30 e de importâncias retidas na forma do art. 31, ambos da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. (vetado)

²⁷⁴ Razões de veto: "Preliminarmente, no que diz respeito às contribuições previdenciárias, este Ministério entende que não há necessidade de concessão de parcelamento especial de débitos, porque a legislação já dispõe de normas regulares de parcelamentos (art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991).

Porém, consideramos razoável a autorização para o parcelamento das contribuições previdenciárias patronais inserta no caput do art. 5º do Projeto de Lei de Conversão no 11. Todavia, caso diverso é o do § 2º desse mesmo artigo, que permite incluir no parcelamento os débitos provenientes de contribuições descontadas dos empregados e as decorrentes de sub-rogação. Se a empresa reteve as contribuições dos trabalhadores, não faz sentido deixar de repassá-las ao INSS.

Art. 7º. Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos, dos contribuintes individuais, as decorrentes da sub-rogação e as demais importâncias descontadas na forma da legislação previdenciária.

Desta feita, inexistindo a possibilidade de parcelamento, incabível a suspensão da punibilidade. Nesta esteira, aliás, o Superior Tribunal de Justiça chegou a decidir. Confira-se:

CRIMINAL. HC. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEI 10.684/03. PARCELAMENTO. SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. ORDEM DENEGADA. LIMINAR CASSADA.

Hipótese em que o paciente foi condenado pela prática do crime previsto no art. 168-A, c/c o art. 71, caput, ambos do Código Penal. Da análise da Lei 10.684/2003, incluindo as razões do veto do art. 5º, § 2º, e do art. 7º da Lei 10.666/2003, verifica-se não ser cabível a suspensão da punibilidade prevista no art. 9º, caput, da Lei 10.684/2003 ao regime de parcelamento de contribuições previdenciárias. Precedentes.

*Ordem denegada, cassando-se a liminar anteriormente deferida.*²⁷⁵

Ressalte-se, por oportuno, que a expressão “art. 168-A” contida no art. 9º, cabeça, da Lei n.º 10.684/2003 não foi vetada pelo fato de não mais haver previsão de veto parcial em nosso ordenamento jurídico. Com efeito, como leciona ALEXANDRE DE MORAES²⁷⁶:

O Presidente da República poderá vetar total ou parcialmente o projeto de lei aprovado pelo Legislativo, desde que esta parcialidade somente alcance texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea. Dessa forma, impossível o veto de palavras, frases ou orações isoladas, pois a prática constitucional mostrou que o veto parcial, incidindo sobre qualquer parte do projeto como previsto na Constituição revogada, desvirtuava, muitas vezes, o sentido da proposta legislativa e transformava o Presidente em legislador.

Este mesmo raciocínio se aplica às importâncias retidas das empresas prestadoras de serviço. No caso, a lei impôs a obrigação de as empresas reterem onze por cento da fatura de serviço das empresas prestadoras de serviço e imediatamente repassarem esse valor ao INSS em nome da própria prestadora de serviço, exatamente para garantir que essa receita fosse arrecadada.

Por fim, acrescente-se que as duas Casas do Congresso Nacional acabaram de aprovar Projeto de Lei de Conversão da MP no 83/02, que resultou na Lei no 10.666, de 10 de maio de 2003, determinando no seu art 7º que: "Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos, dos contribuintes individuais, as decorrentes de sub-rogação e as demais importâncias descontadas na forma da legislação previdenciária."

Portanto, não faz sentido logo em seguida autorizar o parcelamento dessas contribuições.

Assim como assim, propomos veto ao § 2º do art. 5º do projeto em referência."

²⁷⁵ STJ, 5a Turma, HC 36357 / RS, Min. Gilson Dipp, DJ 07.03.2005 p. 295. Na mesma direção, o TRF da 1a Região decidiu: "PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. ART. 9º, DA LEI Nº 10.684/03. IMPOSSIBILIDADE. ORDEM DENEGADA. 1. Não se apresenta juridicamente possível a concessão do benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado, prevista no art. 9º, da Lei nº 10.684/03, uma vez que inexistente previsão legal para o parcelamento do débito oriundo às contribuições descontadas dos empregados e não repassadas à Previdência Social. Ao contrário há vedação expressa contida no art. 7º, da Lei nº 10.666/03 e nas razões do veto ao § 2º, do art. 5º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes do eg. Superior Tribunal de Justiça. 2. Habeas corpus denegado". (HC 200501000068349, 4a Turma, Des. Fed. Ítalo Fioravante Sabo Mendes, DJU 14.04.2005, p. 23).

²⁷⁶ MORAES, Alexandre. Direito Constitucional, 13a edição, São Paulo: Atlas, 2003, p. 540.

Deste modo, ao vetar o § 2º do art. 5º da Lei n.º 10.684/2003, o Presidente da República não objetivou beneficiar os agentes do crime de apropriação indébita previdenciária com o parcelamento de seus débitos. Logo, concluía-se que se o sonegador de contribuições previdenciárias não pode beneficiar-se de uma simples moratória, também não pode obter a extinção da punibilidade a qualquer tempo, de forma muito mais vantajosa. Por esta razão, entendemos que a regra da extinção da punibilidade prevista no § 2º do mesmo dispositivo não revogou a prevista no § 2º do delito inculcado no art. 168-A, CP, que apenas autoriza a extinção da punibilidade quando o agente promover o pagamento integral do tributo devido antes do início da ação fiscal.

Demais disso, sabe-se que as partes integrantes de um dispositivo legal, como os parágrafos, devem ser interpretadas em consonância com seu *caput*. Com efeito, tendo em vista que a cabeça do art. 9º da Lei n.º 10.684/2003 não deveria conter menção ao delito de apropriação indébita previdenciária, seu § 2º também não pode ser interpretado no sentido de abranger a retromencionada conduta típica. Nesta esteira, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim decidiu:

HABEAS CORPUS. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. LEI Nº 10.684/2003. PERSECUÇÃO PENAL. TRANCAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

- Situação posta pela Lei nº 10.684/03 que não é de omissão do legislador nas previsões das hipóteses de permissão do acordo para pagamento parcelado mas de efetiva deliberação das Casas do Congresso que, porém, não se converteu em lei por não sancionada pelo Presidente da República. Não sendo caso de omissão da lei mas de veto a específica disposição, não há possibilidade de aplicação analógica ou extensiva das normas dispostas sobre a admissibilidade do parcelamento, conseqüentemente, por depender desta possibilidade, não se aplicando o preceito do artigo 9º, § 2º fora dos casos de parcelamento permitido no regime instituído pelo referido diploma legal.

- Alegações reportando-se à condição de gerência e administração da sociedade redutíveis à consagrada orientação segundo a qual é interdito em processo de "habeas corpus" o exame aprofundado de provas.

- Circunstâncias de anulação e renovação de NFLD's que não interferem na configuração do delito, o fato punível não se confundindo com as formalidades de caráter fiscal, os fatos alvitados, se não implicam reconhecimento da inexistência do débito e, portanto do delito, não tendo o alcance pretendido.

- Ordem denegada.²⁷⁷

²⁷⁷ HC 17428, 2ª Turma, Rel. Peixoto Júnior, DJU 10.12.2004, p. 125. No mesmo sentido: HC PROCESSUALPENAL E PENAL: HABEAS-CORPUS. ARTIGO 168-A, § 1º DO CÓDIGO PENAL. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO. PRETENDIDA DECLARAÇÃO DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE COM FULCRO NO ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684/03. INADMISSIBILIDADE. (...)I - Não há que se cogitar em extinção da punibilidade do delito com fundamento no

Repise-se que não nos parece haver qualquer afronta ao princípio da igualdade no fato de se tratar desigualmente os crimes contra ordem tributária em geral em relação ao tipo de apropriação indébita previdenciária. Afinal, tendo em vista que a correta aplicação do princípio da isonomia comanda o tratamento desigual aos desiguais, na medida em que se desigualam, não se pode equiparar o crime de apropriação previdenciária aos delitos tributários ordinários, eis que aqueles são considerados mais graves do que esses, em virtude de afetarem o já combalido cofre da Previdência Social, pilar dos programas sociais desenvolvidos pelo Estado.

Desta maneira, o art. 9º, da Lei n.º 10.684/2003 não se aplicaria ao delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP)²⁷⁸. Por outro lado, setor da doutrina defende que o dispositivo legal em análise seria aplicável aos crimes tributários-previdenciários. LEONARDO ALONSO sustenta que se a referida norma expressamente abarcou os delitos previstos no art. 168-A e 337-A do CP não haveria motivo para excluí-los do alcance da extinção da punibilidade pelo pagamento da contribuição previdenciária apropriada ou sonegada, até porque tratar-se-iam de situações idênticas aos demais delitos

artigo 9º, § 2º da Lei nº 10.684/03, pois referido diploma legal não se aplica aos delitos de apropriação indébita previdenciária.

II - A Lei nº 10.684/2003 admitiu apenas o parcelamento de "contribuições patronais" (artigo 5º), não alcançando aquelas descontadas dos empregados.

III - Com o advento da Lei nº 9.983/00, nova hipótese de extinção da punibilidade foi criada, específica para o crime previdenciário, a qual está prevista no artigo 168-A, § 2º, do Código Penal. (...) (HC 17920, 2ª Turma, Rel. Cecília Melo, DJ 01.04.2005, p. 549). Ver também, no mesmo tribunal, HC 18069, 1ª Turma, Rel. Vesna Kolmar, DJU 16.03.2005, p. 292)

²⁷⁸ Recentemente, a 1ª Turma Especializada do TRF da 2ª Região, através do voto condutor elaborado pelo Juiz Convocado Alexandre Libonatti, pela primeira vez, trilhou nosso entendimento: "PENAL E PROCESSO PENAL – AGRAVO EM EXECUÇÃO – CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA – PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, COM BASE NO ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684 – IMPOSSIBILIDADE

- O Agravante formulou o pedido de reconhecimento de extinção da punibilidade, fundamentado no artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.984/2003, uma vez que efetuou o pagamento integral do débito fiscal relacionado ao crime de apropriação indébita previdenciária.

- Não obstante o caput do artigo 9º, da Lei 10.684/2003, preveja expressamente a suspensão da pretensão punitiva estatal em relação ao crime previsto no artigo 168-A do Código Penal, tal aplicação é impossível, tendo em vista a interpretação sistemática dos dispositivos da Lei em comento.

- Referida Lei admitiu, apenas, o parcelamento de contribuições patronais, de acordo com o determinado por seu artigo 5º, não alcançando aquelas descontadas dos empregados.

- A extensão do parcelamento às contribuições descontadas dos segurados contrariaria frontalmente a vedação ao parcelamento imposta pelo artigo 7º, da Lei 10.666/2003, motivo pelo qual o §2º, do artigo 5º da Lei 10684/2003 foi vetado pela Presidência da República.

- Recurso improvido."

tributários. Afirma o autor, ainda, que a vedação de parcelamento apenas é aplicável na seara administrativa, não possuindo qualquer repercussão penal²⁷⁹. No mesmo sentido, posiciona-se MIGUEL REALE JÚNIOR²⁸⁰.

Examinando casos tais, o Supremo Tribunal Federal trilhou esse último entendimento. Considerou o Pretório Excelso que a Lei n.º 10.684/2003 introduziu nova disciplina geral para os efeitos do pagamento e do parcelamento na esfera de punibilidade dos crimes tributários, de modo que deveria incidir em todas as formas de parcelamento, independentemente do tipo de programa ou de regime utilizado e que, por ser mais benéfica ao réu, haveria de retroagir, ainda que a decisão esteja acobertada pela coisa julgada (CP, art. 2º, parágrafo único)²⁸¹.

Assim, a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, segundo a jurisprudência, também é aplicável aos delitos de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária.

²⁷⁹ ALONSO, Leonardo. A Aplicabilidade da Regra de Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Chamado REFIS II para os crimes de Apropriação Indébita Previdenciária. Revista de Ciências Penais, Ano 1, Julho-dezembro de 2004, Editora RT, p. 269-271.

²⁸⁰ REALE, Miguel. Ação Fiscal e Extinção da Punibilidade no Crime Tributário, p. 12.

²⁸¹ “A Turma deferiu habeas corpus impetrado em favor de condenado pela prática do crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias descontadas de segurados (CP, art. 168-A c/c art. 71). No caso, o STJ, ao fundamento de que o débito objeto da condenação fora incluído no Programa de Recuperação Fiscal - Refis após o recebimento da denúncia, afastara a aplicação do que previsto no art. 15 da Lei 9.964/2000 (“É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.”). Considerando que a Lei 10.684/2003 introduziu nova disciplina geral para os efeitos do pagamento e do parcelamento na esfera de punibilidade dos crimes tributários, entendeu-se que ela deve incidir em todas as formas de parcelamento, independentemente do tipo de programa ou de regime utilizado e que, por ser mais benéfica ao réu, há de retroagir, ainda que a decisão esteja acobertada pela coisa julgada (CP, art. 2º, parágrafo único). Nesse sentido, aduziu-se que, a partir da sua vigência, tornou-se determinante saber, apenas, se o parcelamento foi deferido pela Administração Tributária, desencadeando-se na esfera penal, em caso positivo, por força de lei, os efeitos previstos no seu art. 9º, ou seja, a suspensão da pretensão punitiva e da prescrição (Art. 9º: “É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.”). HC 85273/SC, rel. Min. Cezar Peluso, 30.5.2006. (HC-85273) (Informativo 429, STF)

4.2.5. As Leis n.º 11.941/2009

Em 28 de maio de 2009 entrou em vigor a Lei n.º 11.941/2009, diploma legal derivado do Projeto de Lei de Conversão n.º 2/2009, decorrente de medida provisória n.º 449/2008, que possibilitava o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive saldos remanescentes de parcelamentos anteriores (REFIS, PAES e PAEX).

Da mesma forma que a Lei n.º 10.684/2003, o diploma legal em análise cuidou da matéria concernente à extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado basicamente da mesma maneira. No art. 68 da lei, por exemplo, é repetida a norma que estabelecia a suspensão da pretensão punitiva dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8137/90, durante o período em que durar o parcelamento, sendo, contudo, limitada aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento e enquanto não houver rescisão²⁸². Da mesma forma, no art. 69 restou repetida a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo sonegado²⁸³. Destaque-se, apenas, que muito embora a previsão de que o pagamento deve ser relativo aos débitos objeto de concessão de parcelamento, a aplicação da causa extintiva, por força do princípio da isonomia, beneficia o agente do crime tributário ainda que não tenha aderido ao parcelamento dentro do prazo, desde que tenha efetuado o pagamento integral do tributo, independentemente de parcelamento anterior.

²⁸² Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

²⁸³ Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Além disso, o parágrafo único do art. 68 repetiu a previsão da legislação anterior no sentido de que a prescrição criminal não correria durante o período de suspensão da pretensão punitiva, o que significa a suspensão do prazo prescricional durante o período de parcelamento. Entretanto, a Lei n.º 11.941/2009 trouxe algumas pontuais novidades no tratamento do tema. Primeiramente, criou uma condição específica de procedibilidade para as ações penais nos crimes tributários, já que condicionou o oferecimento da denúncia ao inadimplemento do parcelamento do crédito tributário objeto da ação penal²⁸⁴.

Em segundo lugar, a Lei n.º 11.941/2009 abarcou em suas benesses penais os crimes tributários relativos à sonegação (art. 337-A, CP) e apropriação indébita (art. 168-A, CP) de contribuições previdenciárias, pois possibilitou o parcelamento de débitos delas decorrentes. Como visto anteriormente, de acordo com o art. 7º da Lei 10666/2003, o parcelamento de contribuições sociais previdenciárias era vedado, tendo sido, o parágrafo 2º do art. 5º da Lei 10684/2003, objeto de veto. Com efeito, as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados não foram incluídas no rol dos débitos tributários passíveis de parcelamento, com exceção singular de algumas pessoas jurídicas, com a entrada em vigor da Lei 11.345/2006 (Timemania).

Desta maneira, com a adesão ao novo regime de parcelamento, é possível a suspensão da pretensão punitiva dos crimes previstos no art. 168-A e 337-A do Código Penal, bem como a extinção da punibilidade em caso de pagamento integral do tributo sonegado, restando superada a discussão existente quanto aos crimes tributários previdenciários quando da adesão da pessoa jurídica ao parcelamento da lei anterior (Lei n.º 10.684/2003- PAES)²⁸⁵.

²⁸⁴ Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

²⁸⁵ GALVÃO, Danyelle da Silva. OLIVEIRA, Marlus H. Arns. Lei n.º 11.941/2009 (refis 4) e suas implicações aos crimes tributários. In Boletim IBCCRIM. São Paulo : IBCCRIM, ano 17, n. 206, p. 18, jan., 2010.

Assim, vê-se que o tratamento do tema na Lei n.º 11.941/2009, por ser basicamente idêntico ao regime anterior, padece das mesmas críticas anteriormente aduzidas, na medida em que incentiva a criminalidade tributária. Afinal, seus agentes sabem, de antemão, que no caso de serem flagrados cometendo um ilícito penal fiscal, bastará que parcelem ou paguem o que sonegaram fraudulentamente da sociedade para se livrarem de qualquer tipo de processo ou pena criminal.

Em razão dessa política criminal permissiva, no sentido de que o pagamento a qualquer tempo do tributo sonegado obsta o exercício do *jus puniendi* estatal, banalizando-se o Direito Penal Tributário, parte da doutrina tem sugerido que o melhor caminho seria a descriminalização dos ilícitos penais fiscais.

Afirma-se que a execução fiscal paralela à persecução penal cumpriria o mesmo objetivo, já que em ambas as hipóteses é o pagamento do tributo devido o fator de encerramento do processo, seja ele administrativo-fiscal ou penal. Todavia, muito embora cumpram o mesmo escopo, como o processo penal ameaça o indivíduo com uma sanção contra sua liberdade e não contra seu patrimônio, funciona como um meio mais eficaz de cobrança do crédito, o que tornaria a criminalização dos delitos tributários uma forma de promover uma execução fiscal sob a ameaça de prisão²⁸⁶. Ou seja, o Direito Penal Tributário funcionaria não como uma forma de proteger um bem jurídico, fim precípua do Direito Penal, e sim como uma modalidade de cobrança do crédito tributário o que acabaria por deslegitimar sua utilização.

Desta maneira, os delitos tributários deixariam de integrar o rol das infrações penais e passariam a ser coibidos somente na seara administrativa com outros tipos de sanções, até porque o Direito Penal não estaria contribuindo para a diminuição da sonegação. Com efeito,

²⁸⁶ FARIAS, Rui Barros Leal. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e função do direito penal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 121, p.89-99, out. 2005.

na opinião de CINTHIA RODRIGUES MENESCAL PALHARES, “*resulta inadmissível, sob qualquer ponto de vista, a tipificação penal de condutas que não constituam lesões ou perigo de lesões que não possam ser coibidas por outros ramos do Direito, como o administrativo, ou, até mesmo, excluídas do campo da ilicitude (...)*”²⁸⁷. Em suma, a repressão da sonegação fiscal poderia se dar satisfatoriamente de forma exclusiva na esfera administrativa.

Argumenta-se, outrossim, que a reprimenda aos crimes tributários somente contribui para a inflação da legislação penal, para a hipertrofia do sistema carcerário e para a sobrecarga do próprio Judiciário. Não assim nos parece, todavia.

Isto porque os problemas apontados não vão melhorar com a simples retirada do mundo jurídico dos crimes tributários. Em primeiro lugar porque ainda que ocorra a descriminalização dos delitos fiscais a sociedade continuará clamando pela elaboração de leis penalizantes e pelo recrudescimento das sanções penais, incentivada por uma mídia sensacionalista. Em segundo lugar, porque a população carcerária não irá diminuir, tendo em vista que os delinquentes tributários raramente são condenados à pena privativa da liberdade e quando o são não a cumprem em regime fechado. E, em terceiro lugar, porque se é fato que o Poder Judiciário está assoberbado de trabalho, também é verdade que isso se deve não aos processos criminais, e sim aos cíveis, sobretudo os processos em que a Fazenda Pública é parte.

Ademais, é importante ressaltar que a reprimenda penal a estes crimes não obtém êxito em razão de os órgãos competentes para a aplicação da lei serem um tanto benevolentes com os delinquentes tributários, por razões já antes navegadas. Outrossim, é indubitável que o Direito Penal funciona como um eficaz meio de proteção de bens jurídicos e de prevenção de condutas a eles atentadora, desde que corretamente aplicado, evitando-se a impunidade,

²⁸⁷ PALHARES. Cinthia Rodrigues Menescal. Crimes Tributários – Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização, p. 165.

notadamente quando utilizado contra delinquentes econômicos que muito mais tem a perder se em comparação com o criminoso comum, preto e pobre.

A rigor, o que estimula o criminoso tributário a delinquir é justamente a falta de receio em ser punido; ele sabe que possui a seu dispor um farto cardápio de instrumentos jurídicos hábeis a livrá-lo de qualquer tipo de reprimenda. Deste modo, a *abolitio criminis* dos delitos tributários apenas funcionará como um incentivo à sonegação, acarretando na diminuição dos recursos públicos necessários à consecução da função do tributo na sociedade, bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário.

Ressalte-se que não é o objetivo deste trabalho fazer uma apologia do endurecimento das penas. Ao revés, somos totalmente favoráveis a qualquer tipo de movimento no sentido de banir as penas privativas de liberdade de nosso ordenamento jurídico. Contudo, somos favoráveis a este vetor liberal para todos os delitos em que inexista violência ou grave ameaça, e não só para os delitos tributários, isto é, se a intenção é descriminalizar todos os delitos sem violência ou grave ameaça, sejam ou não delitos usualmente praticados por pessoas pobres, somos favoráveis.

Por outro lado, se a intenção for descriminalizar somente os delitos tributários, somos totalmente contrários, pois o que se estará fazendo nada mais é do que retirar o delincente de colarinho branco do circuito do Direito Penal, o que é inadmissível em um Estado Democrático de Direito, em que a lei é feita por todos e para todos. Assim sendo, eventual descriminalização dos crimes tributários significará, em última análise, verdadeira rendição à delinqüência tributária.

4.2.6. Lei n.º 12.382/2011

Em 25 de fevereiro de 2011 foi editada a Lei n.º 12.382/2011 dispondo que sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo e disciplinando a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário, por meio da alteração da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e revogação da Lei no 12.255, de 15 de junho de 2010.

O referido diploma legal, em seu art. 6º²⁸⁸, introduziu relevantes alterações no tratamento da suspensão e extinção da punibilidade dos delitos tributários. Isto porque o marco temporal do recebimento da denúncia voltou a ser relevante para a decretação da suspensão e extinção da punibilidade, as quais somente poderão ocorrer quando o agente do delito tributário aderir ao regime de parcelamento em momento anterior ao início da ação penal.

É verdade que o marco temporal somente é mencionado no § 3º, que cuida da suspensão da punibilidade. Entretanto, o § 4º vincula a extinção da punibilidade ao pagamento dos débitos submetidos ao parcelamento. Com efeito, em uma interpretação sistemática do dispositivo, dando-se a suspensão da punibilidade somente quando a adesão ao parcelamento

²⁸⁸ “Art. 6º O art. 83 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, reenumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 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.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.”

ocorrer antes do recebimento da denúncia, pode-se concluir que o pagamento integral para efeitos de extinção da punibilidade somente poderá ser reconhecido se realizado antes do início da ação penal. Considerando o tratamento anterior da matéria, que permitia a extinção da punibilidade ainda que o pagamento do débito fiscal ocorresse depois de iniciada a ação penal-fiscal, pode-se considerar esta lei mais gravosa que a precedente e, portanto, somente poderá ser aplicada às infrações cometidas em momento posterior à sua edição.

4.3 O Princípio da Insignificância nos Crimes Tributários

Durante o período da monarquia romana, a Lei das XII Tábuas (451-449 a.C.) restringia a intervenção penal a violações que diretamente atentassem contra o Estado (alta traição, subtração ao serviço militar, incitação ao inimigo etc.), distinguindo entre infrações penais privadas (*delicta privata*) e públicas (*crimina publica*). As primeiras eram consideradas menos graves e cuja persecução ocorria pelo próprio ofendido, em tribunais civis. As segundas, mais graves, poderiam ser denunciadas por qualquer cidadão romano, com a obrigatoriedade de o tribunal criminal editar uma condenação ou uma absolvição. Ou seja, lesões de menor relevância deveriam ser equacionadas entre os próprios envolvidos, sem a ingerência do poder público (*de minimis non curat praetore*)²⁸⁹.

No entender de CARLOS VICO MAÑAS, o legislador apenas tem em mente os prejuízos relevantes que o comportamento incriminado pode causar à ordem jurídica e social em abstrato, até porque, seria impossível prever todas as hipóteses concretas emolduradas pela norma penal, o que implica na permissão de que casos de leve ou ínfima lesão ao bem

²⁸⁹ ARRUDA, Élcio. Insignificância: um princípio nada insignificante. Boletim IBCCRIM : São Paulo, ano 17, n. 202, p. 12-14, set. 2009.

jurídico protegido sejam alcançados pela tipificação formal²⁹⁰. Daí, o princípio da insignificância aparece com o objetivo de excluir do tipo penal formal as situações de lesão desprezível ao bem jurídico protegido pela norma, interpretando-a restritivamente, retratando a natureza subsidiária e fragmentária do direito penal²⁹¹. Como diria ASSIS TOLEDO, “*O direito penal, por sua natureza fragmentária, só vai até onde seja necessário para proteção do bem jurídico. Não deve ocupar-se de bagatelas*”²⁹². Assim, pode-se dizer que o princípio da insignificância atua como instrumento de interpretação restritiva do tipo penal, revelando a natureza subsidiária e fragmentária do Direito Penal²⁹³.

Dessa maneira, atuando sobre a tipicidade, o princípio da insignificância exclui a própria tipicidade do fato. A tipicidade penal, integrante do conceito analítico de crime, pode ser dividida em: i) formal e ii) conglobante.

A tipicidade formal consiste na subsunção da conduta do sujeito ativo à hipótese incriminadora prevista em lei. Por sua vez, a tipicidade conglobante implica na verificação de dois aspectos fundamentais: “*a) se a conduta do agente é antinormativa; b) se o fato é materialmente típico*”²⁹⁴, ou seja, se o legislador, na elaboração da norma penal, desejava punir a conduta de forma material.

O princípio em tela é de fácil visualização cotidiana, como no exemplo aventado por ROGÉRIO GRECO²⁹⁵, no qual um casal de namorados, ao ir ao cinema, resolve subtrair um pequeno caramelo da doceria. Pegos pelo parrudo segurança da loja, são presos em flagrante

²⁹⁰ MAÑAS. Carlos Vico. O Princípio da Insignificância como Excludente de Tipicidade no Direito Penal, p. 133.

²⁹¹ “*Ao realizar o trabalho de redação do tipo penal, o legislador apenas tem em mente os prejuízos relevantes que o comportamento incriminado possa causar à ordem jurídica e social. Todavia, não dispõe de meios para evitar que também sejam alcançados os casos leves. O princípio da insignificância surge justamente para evitar situações dessa espécie, atuando como instrumento de interpretação restritiva do tipo penal, com o significado sistemático político-criminal da expressão da regra constitucional da ‘nullum crimen sine lege’, que nada mais faz do que revelar a natureza subsidiária e fragmentária do direito penal*”. (MAÑAS. Carlos Vico. O Princípio da Insignificância como Excludente de Tipicidade no Direito Penal, p. 133).

²⁹² TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 133.

²⁹³ STOCO, Rui. Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Revista de Derecho Penal: Fundación de Cultura Universitária, Montevideo, n. 13, p.267-274, dez. 2002.

²⁹⁴ GRECO. Rogério. Curso de Direito Penal, p. 70.

²⁹⁵ GRECO. Rogério. Curso de Direito Penal, p. 70.

pelo crime de furto qualificado pelo concurso de pessoas, cuja pena é de 2 anos a 8 anos de reclusão.

De fato, *in casu*, há tipicidade formal, pois a conduta do casal se enquadra no art. 155, § 4º, CP. Porém, a se aplicar o dispositivo penal ao pé da letra, o casal responderia a um processo-crime com todos os inconvenientes que este acarreta, inclusive com probabilidade concreta de condenação à pena cominada, em razão do furto de um pequeno caramelo cujo custo não deveria ser superior a R\$ 0,20. Será que o legislador, ao elaborar o tipo previsto no art. 155, CP, desejava punir esta conduta? Naturalmente que não. Dessa maneira, não há tipicidade material e, conseqüentemente, também não há tipicidade conglobante, sendo o fato, portanto, atípico. Aliás, nesta hipótese, é fácil concluir: não há qualquer proporcionalidade entre a gravidade da conduta (furto de caramelo no valor de R\$ 0,20) e a drasticidade da intervenção estatal.

Por outro lado, existem situações em que os parâmetros fáticos são de difícil resolução quando da colheita de elementos ensejadores da aplicação do princípio da insignificância. Daí a importância de se estabelecer critérios como a consideração das circunstâncias próprias do fato, do agente, da vítima, do valor (se houver) do bem jurídico protegido, sua repercussão social, etc. Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu livrar de uma condenação um jovem de 19 anos, desempregado, que furtara R\$ 25,00. Confira-se:

PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA - IDENTIFICAÇÃO DOS VETORES CUJA PRESENÇA LEGÍTIMA O RECONHECIMENTO DESSE POSTULADO DE POLÍTICA CRIMINAL - CONSEQÜENTE DESCARACTERIZAÇÃO DA TIPICIDADE PENAL EM SEU ASPECTO MATERIAL - DELITO DE FURTO - CONDENAÇÃO IMPOSTA A JOVEM DESEMPREGADO, COM APENAS 19 ANOS DE IDADE - "RES FURTIVA" NO VALOR DE R\$ 25,00 (EQUIVALENTE A 9,61% DO SALÁRIO MÍNIMO ATUALMENTE EM VIGOR) - DOCTRINA - CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF - PEDIDO DEFERIDO. O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA QUALIFICA-SE COMO FATOR DE DESCARACTERIZAÇÃO MATERIAL DA TIPICIDADE PENAL. - O princípio da insignificância - que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal - tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material. Doutrina. Tal postulado - que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a

nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada - apoiou-se, em seu processo de formulação teórica, no reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados, a intervenção mínima do Poder Público. O POSTULADO DA INSIGNIFICÂNCIA E A FUNÇÃO DO DIREITO PENAL: "DE MINIMIS, NON CURAT PRAETOR". - O sistema jurídico há de considerar a relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificam quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano, efetivo ou potencial, impregnado de significativa lesividade. O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor - por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes - não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social.²⁹⁶ (grifou-se)

Em outro caso emblemático julgado pelo STF, o tribunal decidiu não aplicar o princípio da insignificância ao crime de furto praticado por uma pessoa que subtraíra uma bicicleta no valor de R\$ 60,00, entendendo que a utilização do referido princípio deve ser feita de maneira criteriosa, levando em conta o contexto sócio-econômico do país, a fim de se evitar que a atuação do Estado extrapole os limites do razoável no atendimento ao interesse público. Com base nisso, considerou que o valor do bem furtado em questão, embora baixo, não poderia ser considerado desprezível a ponto de excluir a tipicidade da conduta do agente²⁹⁷. Ou seja, o Pretório Excelso, para a aplicação do princípio da bagatela, decidiu que aspectos de ordem pessoal da vítima no contexto sócio-econômico, bem como as condições em que fora praticado o delito preponderaram sobre o valor da *res furtiva* (R\$ 60,00), o qual, considerado isoladamente, poderia justificar a aplicação do princípio da insignificância ao sujeito ativo da conduta.

Do julgamento reiterado de infrações bagatelares, o Supremo Tribunal Federal logrou estabelecer os seguintes critérios para a aferição dos crimes de bagatela: i) a ausência de

²⁹⁶ HC 84412 / SP, 2a Turma, Min. Celso de Mello, DJ 19.10.2004.

²⁹⁷ HC 84.424, 2a Turma, Min. Carlos Britto, in Informativo Juruá, ano 13, n.º 81.

periculosidade social da ação; ii) a mínima ofensividade da conduta do agente, iii) a inexpressividade da lesão jurídica causada e iv) a falta de reprovabilidade da conduta²⁹⁸.

Não obstante os critérios engendrados pela Suprema Corte serem interessantes e razoáveis são, por outro lado, um tanto quanto subjetivos, levando a doutrina a advertir, acertadamente, que sua grande imprecisão pode comprometer gravemente a segurança jurídica²⁹⁹. E essa insegurança atinge tanto os réus quanto as vítimas de delitos em que o princípio da insignificância possa ser utilizado de forma potencial, sobretudo no tocante ao *standart* do que seja um valor ínfimo.

Nesta ordem de idéias, pode-se concluir que não é recomendável que o valor do bem jurídico protegido seja elevado como parâmetro principal na aplicação do princípio da bagatela. Nesta esteira, o Superior Tribunal de Justiça decidiu:

HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA NÃO-EVIDENCIADA DE PLANO. ANÁLISE SOBRE A MATERIALIDADE DO DELITO QUE NÃO PODE SER FEITA NA VIA ELEITA.

1. O trancamento da ação penal pela via de habeas corpus é medida de exceção, que só é admissível quando emerge dos autos, de forma inequívoca, a inocência do acusado, a atipicidade da conduta ou a extinção da punibilidade.

2. **O pequeno valor da res furtiva não se traduz, automaticamente, na aplicação do princípio da insignificância. Há que se conjugar a importância do objeto material para a vítima, levando-se em consideração a sua condição econômica, o valor sentimental do bem, como também as circunstâncias e o resultado do crime, tudo de modo a determinar, subjetivamente, se houve relevante lesão.**

4. Na espécie, concluiu o acórdão vergastado "que, certamente, a retirada da res furtiva do patrimônio da vítima, não pode ser tida como irrelevante ou insignificante."

5. Logo, impedir o Estado, de antemão, de exercer a função jurisdicional, coibindo-o de sequer realizar o levantamento dos elementos de prova para a verificação da verdade dos fatos, bem como reconhecer ou não lesividade mínima da conduta da ora Paciente, constitui uma hipótese de extrema excepcionalidade, mormente porque a estreiteza da via do habeas corpus não permite profundas incursões na seara probatória.

6. Writ denegado. (grifou-se)³⁰⁰

No o caso específico dos crimes tributários a discussão a respeito do valor do tributo sonegado como critério principal para o reconhecimento do princípio da insignificância tem assumido grande importância, sendo um dos principais temas discutidos pelos tribunais dentro

²⁹⁸ GOMES, Luiz Flavio. Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade, 2ª ed., São Paulo: Editora RT, 2010, p. 22.

²⁹⁹ PRADO. Luiz Régis. Curso de Direito Penal Brasileiro, p. 124.

³⁰⁰ HC 29905, 5ª Turma, Min. Laurita Vaz, DJ 02.05.2005, p. 383. Sem embargo, o mesmo STJ não aplica, aos delitos tributários, a recomendação de que "o pequeno valor da res furtiva não se traduz, automaticamente, na aplicação do princípio da insignificância", como será visto adiante.

do Direito Penal Tributário. Dissertando sobre o crime de descaminho, um delito tributário, CALLEGARI sustenta que o critério adotado por parcela jurisprudência, de modo a vincular a aplicação do princípio da bagatela tão somente ao valor da mercadoria descaminhada, não é o mais correto. Isto porque o valor das mercadorias, no caso de descaminho, não é o bem jurídico tutelado por este delito fiscal. Afirma o autor que “*a objetividade jurídica do crime de descaminho é a proteção do interesse arrecadador do Estado, ou seja, o imposto devido decorrente da introdução de mercadoria estrangeira no país*”³⁰¹. Sugere, assim, que o critério deveria ser a alíquota incidente sobre o produto e o valor do tributo sonegado.

Nesta esteira, o ordenamento jurídico penal tributário pátrio escolheu o critério do valor sonegado, eis que os arts. 168-A, § 3º, II e art. 337-A, § 2º, ambos do Código Penal, prevêm que o juiz poderá deixar de aplicar a pena ao agente primário e de bons antecedentes que pratique um dos crimes ali previstos, quando este for igual ou inferior àquele estabelecido administrativamente pelo sujeito ativo da obrigação tributária, como sendo o mínimo exigido para a implementação da cobrança judicial do débito através de execução fiscal. Importante ressaltar que a referida excludente pode ser estendida aos demais crimes contra a ordem tributária, utilizando-se, para tanto, de analogia *in bonam partem*³⁰².

Com relação a este valor administrativo, a Lei n.º 9.441/97 dispôs que o crédito previdenciário igual ou inferior a R\$ 1.000,00 não seria passível de cobrança, determinando, ainda, sua extinção³⁰³. Desta feita, o não repasse à Previdência Social de quantias iguais ou inferiores a R\$ 1.000,00 possibilitaria ao juiz não aplicar a pena ao agente da conduta.

³⁰¹ STOCO, Rui. Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária. Revista de Derecho Penal: Fundación de Cultura Universitária, Montevideo, n. 13, dez. 2002, p. 272.

³⁰² EISELE, Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária, p. 94.

³⁰³ Art. 1º. Fica extinto todo e qualquer crédito do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS oriundo de contribuições sociais por ele arrecadadas ou decorrente do descumprimento de obrigações acessórias, cujo valor: I - total das inscrições em Dívida Ativa, efetuadas até 30 de novembro de 1996, relativamente a um mesmo devedor, seja igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais);

Contudo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ignorou as previsões excludentes de pena previstas nos arts. 168-A e 337-A, ambos do CP, preferindo entender que se for constatado que *“a importância que deixou de ser recolhida aos cofres do INSS é inferior ao patamar estabelecido no dispositivo legal que determinou a extinção dos créditos oriundos de contribuições sociais, correta a aplicação do princípio da insignificância”*³⁰⁴.

Dito diversamente, quando o valor sonegado, acrescido das multas legais³⁰⁵, for inferior ao montante estabelecido administrativamente para sua cobrança através de execução fiscal, não deve o Judiciário excluir a pena do agente, e sim descriminalizar sua conduta, reconhecendo a atipicidade do fato. Objetivou-se, com efeito, estender a todo e qualquer sonegador, que tenha ou não laborado com meios fraudulentos para perpetrar o delito tributário, uma graça que antes só deveria ser concedida aos acusados primários e de bons antecedentes.

Essa escolha jurisprudencial possui a virtude de estabelecer um parâmetro objetivo (valor que dispense a propositura de execução fiscal) para a aplicação do princípio, conferindo maior segurança jurídica ao tratamento da matéria. Todavia, este não é o melhor critério, pois prejudica a apreciação individualizada dos fatos, o que possibilitaria uma aplicação mais justa do princípio da insignificância ao caso concreto, preservando a igualdade entre os sujeitos.

Explique-se: seria mais razoável aplicar o princípio da bagatela a um contribuinte que, sem laborar com qualquer tipo de grande fraude ou falso tenha sonegado R\$ 2.000,00 em contribuições, do que fazer o mesmo com um outro contribuinte que, falsificando balancetes de seu empreendimento, tenha suprimido do Fisco R\$ 1.000,00 em tributos, valor fixado

³⁰⁴ RESP 261403 / SC, 5a Turma, Gilson Dipp, DJ 04.02.2002, p. 464.

³⁰⁵ MICHELOTI, Marcelo Adriano. Descaminho: cálculo do valor para fins de insignificância . Revista IOB de Direito Penal e Processual Penal, Porto Alegre, v. 11, n. 61, p.57-64, abr./mai. 2010, p. 62.

administrativamente para a dispensa de cobrança de débitos via execução fiscal, de acordo com a Lei n.º 9.441/97.

Insta salientar que, com a edição da Portaria nº 4.910/99 do Ministério da Previdência Social e da MP nº 1973-68/2000, o valor para a dispensa de cobrança de tais débitos, aparentemente restou alterado, atingindo o patamar de R\$ 2.500,00. No entanto, na visão do STJ, os referidos atos normativos “*apenas prevêem o não ajuizamento da ação de execução ou arquivamento sem baixa das execuções fiscais já ajuizadas, até que o valor sonegado alcance os limites nelas previstos, não ocorrendo, pois, a extinção do crédito, daí não se poder invocar os dois últimos atos normativos para regular o valor do débito caracterizador do chamado crime de bagatela*”³⁰⁶. Porém, com o art. 20 da Lei n.º 10.522/2002, o valor do tributo que o Erário considera como dispensável para a cobrança do crédito fiscal foi alterado para o montante de R\$ 2.500,00. Conseqüentemente, a jurisprudência passou a aplicar o princípio da bagatela às sonegações iguais ou inferiores àquele valor³⁰⁷.

Posteriormente, com o advento da Lei n.º 11.033/2004, o referido valor foi alterado para R\$ 10.000,00. Ou seja, as sonegações de R\$ 10.000,00 seriam consideradas delitos de bagatela. Entretanto, a quantia de R\$ 10.000,00 não parece uma bagatela, se for considerada a situação do Brasil, a ponto de ser considerada ínfima, não lesionando o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários. O STJ, vislumbrando esta situação chegou a decidir que:

*O art. 20, caput, da Lei nº 10.522/2002 se refere ao ajuizamento da ação de execução ou arquivamento sem baixa na distribuição, não ocorrendo, pois, a extinção do crédito, daí não se poder invocar tal dispositivo normativo para regular o valor do débito caracterizador de matéria penalmente irrelevante*³⁰⁸.

³⁰⁶ HC 22082 / PR, 5a Turma, Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ 17.02.2003, p. 313. Ver também: STJ, RESP 669080 / RS, Min. Félix Fischer, DJ 14.03.2005, p. 419.

³⁰⁷ Neste sentido: “Aplica-se o princípio da insignificância quando o valor do tributo exigido não ultrapassa o limite que o Erário considera como dispensável para a cobrança do crédito fiscal, nos termos do art. 20 da Lei nº 10.522/2002 (R\$ 2.500,00).” (TRF da 4a Região, Processo: 200171050042400, 7a Turma, Juiz Germano da Silva, DJU 16.06.2004, p. 1239).

³⁰⁸ RESP 685135 / PR, 5a Turma, Min. Félix Fischer, DJ 02.05.2005, p. 401. Embora a interpretação do STJ seja louvável, o simples fato da Lei n.º 10.522/2002 não falar expressamente em extinção do crédito, o fato é que arquivados os procedimentos administrativos fiscais, o débito não mais será cobrado, ou seja, estará extinto.

Assim, o valor de R\$ 1.000,00 introduzido pela Lei n.º 9.441/97 continuaria como critério objetivo para aplicação do princípio da insignificância aos delitos tributários. Ainda assim, esse montante nos parece exorbitante para efeitos de bagatela. Até porque, inconcebível que um sujeito que subtraia uma bicicleta de R\$ 60,00, posteriormente recuperada, não possa se favorecer do princípio da insignificância e que outro, que tenha sonegado R\$ 1.000,00 em tributos o possa. Qual dos crimes causou maior lesão ao bem jurídico protegido? Sem qualquer sombra de dúvidas que a conduta do sonegador.

Não concordamos com o argumento de que se trata de situações completamente distintas, pois o primeiro delito é praticado contra uma pessoa enquanto que o segundo é contra a Administração Pública. Isto porque uma conduta perpetrada contra a ordem tributária é mais grave do que as ações contra o patrimônio de particulares, tendo em vista que quando o Fisco é atingido, por via indireta toda a sociedade também o é. De todo modo, é possível igualar as situações:

Suponha-se que o referido meliante tenha subtraído não R\$ 80,00, mas sim R\$ 500,00 da Administração Pública. O que causa mais lesão: um furto de R\$ 500,00 ou uma sonegação de R\$ 1.000,00? Naturalmente a sonegação de R\$ 1.000,00.

Além disso, quando se trata de aplicar o princípio em tela às condutas contra o patrimônio, a jurisprudência do STJ considera as circunstâncias pessoais do agente, da vítima, o contexto sócio-econômico, etc. Por outro lado, quando se trata de crimes tributários, apenas é relevante o valor da sonegação. Em outros termos, se um meliante resolver furtar R\$ 80,00 de uma repartição pública, por circunstâncias peculiares ao caso concreto, pode não se prevalecer do delito de bagatela, enquanto que ao delinqüente tributário, basta que sonegue

quantia inferior a R\$ 1.000,00 que, independente das circunstâncias concretas da conduta, poderá invocar a ocorrência de delito de bagatela³⁰⁹.

Apesar da apontada iniquidade na aplicação do princípio em tela, o Superior Tribunal de Justiça pacificou sua jurisprudência no sentido de que o princípio da insignificância nos crimes tributários incide quando o débito tributário não ultrapasse o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), consoante o disposto no art. 20 da Lei 10.522/2002³¹⁰. No mesmo sentido, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal chegou a decidir, muito embora a divisão da Turma sobre o tema, tendo o julgamento terminado empatado³¹¹.

Em nossa opinião, a aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários de forma tão diversa da que é feita em crimes comuns contra o patrimônio retrata, uma vez mais, que o Direito Penal é utilizado como um forma de repressão das classes sociais menos favorecidas, instrumento de controle e manutenção do *status quo*. E não é só. A aplicação do

³⁰⁹ Como diz um ditado popular: é a utilização de dois pesos e duas medidas. Inclusive, o STJ, no julgamento do RESP 406986, afirmou que “se parece claro que o furto de uns ‘poucos litros de água potável’ não ensejaria o acionamento da máquina jurídico-penal do Estado, pela inexpressividade da lesão jurídica provocada, por outra volta, não se deve olvidar que tal conduta se mostra bastante reprovável, sob o ponto de vista de sua repercussão social”. Ora, furtar poucos litros d’água potável é bastante reprovável e socialmente relevante e sonegar R\$ 1.000,00 em tributos não é? Muito estranho...

³¹⁰ PENAL E PROCESSUAL PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL). PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ART. 20 DA LEI 10.522/2002. APLICABILIDADE. DECISÃO MANTIDA PELO SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS.

1. Com o julgamento pela Terceira Seção do Recurso Especial Repetitivo n.º 1.112.748/TO (Relator Ministro Felix Fischer, DJe de 5/10/2009), restou pacificado nesta Corte o entendimento de que o princípio da insignificância no crime de descaminho incide quando o débito tributário não ultrapasse o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), consoante o disposto no art. 20 da Lei 10.522/2002. 2. A Lei n.º 11.457/2007 que criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil considerou como dívida ativa da União os débitos decorrentes das contribuições previdenciárias. Diante disso, entende-se viável, sempre que o valor do débito não for superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a aplicação do princípio da insignificância também no crime de apropriação indébita previdenciária.

3. In casu, verifica-se que o valor da contribuição previdenciária não recolhida é de R\$ 8.219,07 (oito mil duzentos e dezenove reais e sete centavos), razão pela qual está caracterizado na esfera penal a irrelevância da conduta.

4. A decisão agravada deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos.

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (STJ, AgRg no REsp 1205495 / RS 2010/0151329-2 Relator(a) Ministro JORGE MUSSI (1138) QUINTA TURMA Data do Julgamento 22/03/2011 Data da Publicação/Fonte DJe 04/04/2011)

³¹¹ EMENTA Habeas corpus. Penal. Crime de descaminho. Princípio da insignificância. Possibilidade. Precedentes. Ordem concedida. 1. Nos termos da jurisprudência deste Supremo Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado no delito de descaminho quando o valor sonogado for inferior ao montante mínimo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) legalmente previsto no art. 20 da Lei n.º 10.522/02, com a redação dada pela Lei n.º 11.033/04. 2. Ordem concedida. Decisão Por empate na votação, a Turma deferiu o pedido de habeas

corpus, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, redator para o acórdão, e do Ministro Ricardo Lewandowski, Presidente; votaram pelo indeferimento a Ministra Cármen Lúcia, Relatora, e o Ministro Marco

Aurélio. Ausente, justificadamente, o Ministro Ayres Britto. 1ª Turma, 18.05.2010. (STF, 1ª Turma, HC 96919 / RS - Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI Julgamento: 18/05/2010)

princípio da insignificância nesses moldes somente contribui para a descriminalização de fato dos mesmos, deixando desprotegido o bem jurídico “função do tributo”.

4.4. O Crimes Tributários como Antecedentes da Lavagem de Dinheiro

É crescente a preocupação nos planos nacional e internacional com a lavagem de dinheiro nos últimos tempos. Cotidianamente operações policiais são veiculadas pela imprensa versando sobre fatos criminosos relacionados à lavagem de dinheiro e envolvendo vultosas quantias financeiras, angariadas das mais diversas formas ilícitas.

Muito embora não seja um crime recente na legislação historicamente considerada dos países, ainda que envolva um comportamento humano ocorrente nas épocas mais remotas, como tipo penal, a lavagem de capitais é de previsão legal contemporânea, tendo início há pouco mais de vinte anos. E, nessas duas décadas, alcançou papel destacado como objeto das mais variadas medidas de prevenção e repressão penal.

A movimentação de recursos econômicos levada a efeito pela lavagem de dinheiro tem sido vista como a principal forma de financiamento do crime organizado e do terrorismo, o que tem gerado a preocupação da comunidade internacional com o problema. Este sentimento internacional levou à criação de diversos mecanismos internacionais de atuação conjunta dos Estados, por meio de tratados internacionais, engendrando, nesta seara, um sistema de cooperação internacional contra o combate a condutas criminosas nunca antes visto na história. Este processo de cooperação entre as nações fez com que a lavagem de dinheiro fosse considerada o mais importante caso de internacionalização do Direito Penal, dando

ensejo aos chamados sistemas globais de proibição, entendidos como a harmonização dos sistemas penais nacionais e supranacionais com o Direito Penal Internacional³¹².

Desta maneira, o discurso de combate à lavagem de dinheiro espalhou-se por toda a comunidade internacional, tornando este delito um problema sem fronteiras cujos efeitos se estendem ao plano interno de cada país. Isto porque a lavagem de dinheiro pode conturbar a economia de países menos desenvolvidos na medida em que sua utilização no mercado de ativos lícitos seria desequilibradora de economias com menor grau de auto-sustentabilidade. A lavagem de capitais também seria instrumento para abalar frágeis democracias, como fonte de financiamento de oposições, de compra de votos e de corrupção de agentes público. Este crime, outrossim, seria capaz, até mesmo, de desequilibrar o mercado financeiro, abalando sua solidez e integridade.

O tipo penal da lavagem de dinheiro é vinculado à existência de um crime antecedente, o qual atuaria como a fonte dos capitais que serão “lavados”. Ou seja, a lavagem de dinheiro consiste em tornar lícitos recursos obtidos por meios ilícitos, utilizando-se de diversificados expedientes para disfarçar a origem criminosa dos recursos, camuflando-os de aparência lícita, de modo a possibilitar sua utilização no mercado como ativos de origem lícita, sem que haja suspeita das autoridades sobre o caráter delituoso das condutas.

O rol dos delitos prévios ou crimes antecedentes é variado. Cada Estado possui ampla liberdade para defini-los, desde que sejam obedecidas as recomendações internacionais, parâmetro para a escolha. Em geral, as legislações escolhem os crimes apenados mais gravemente, muito embora o conceito de gravidade seja extremamente relativo. No Brasil, os crimes antecedentes eleitos pela Lei n.º 9.613/1998, que inaugurou a regulação normativa interna da lavagem dinheiro, os crimes antecedentes seriam os seguintes: i) tráfico ilícito de substâncias entorpecentes, ii) terrorismo e seu financiamento, iii) contrabando ou tráfico de

³¹² JAPIASSÚ. Carlos Eduardo Adriano. O Direito Penal Internacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

armas, munição ou material destinado a sua produção, iv) extorsão mediante seqüestro, v) contra a Administração Pública, vi) contra o sistema financeiro nacional, vii) praticado por organização criminosa e viii) praticado por particular contra a Administração Pública estrangeira. Ou seja, os crimes tributários não estão previstos como antecedentes à lavagem, o que à época da discussão da lei, gerou muitas críticas.

Desta feita, o objetivo do presente item é o de investigar o tratamento internacional dos crimes antecedentes no plano do Direito Penal Internacional, de modo a identificar se os crimes tributários encontram guarida como delitos prévios da lavagem de dinheiro nas legislações penais internacionais. Posteriormente, será necessário verificar se o legislador poderia e se isso seria desejável, incluir os crimes tributários como antecedentes da lavagem de capitais.

4.4.1. A Origem da Criminalização da Lavagem de Dinheiro – A Experiência da Itália e dos Estados Unidos da América

A conduta de ocultar ou camuflar a natureza ou origem de recursos obtidos com a prática de delitos não é nova. A finalidade de negação do crime e de possibilitar a geração de lucros, parece ligada aos impulsos mais primitivos do ser humano, pois toda transgressão às normas ativa mecanismos instintuais de defesa, destinados a evitar a punição³¹³. Para tanto, nada melhor do que esconder os produtos e proveitos do crime, que constituem sua principal evidência, e, posteriormente, criar um modo de reutilizá-los no mercado. Exatamente por isso, por provocar os sentimentos mais primitivos do ser humano, partilhados tanto pelos homens

³¹³ DE CARLI. Carla Veríssimo. Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 75.

das cavernas como pelos empresários do século XXI, que a lavagem de dinheiro é considerada o segundo crime mais antigo já praticado pelo ser humano³¹⁴. Contudo, se assim o é, porque a criminalização da lavagem de dinheiro constitui um fenômeno tão recente?

Historicamente, Itália e Estados Unidos da América foram os percussores na criminalização da lavagem de capitais. Na Itália, a tipificação da lavagem nasceu como uma resposta à atuação da Brigadas Vermelhas (*Brigate Rosse*) durante os denominados “anos de chumbo”. Naqueles tempos, a Itália sofria com as atividades articuladas pelo grupo armado contra o poder político do Estado italiano. Para tanto, as Brigadas Vermelhas se utilizavam de seqüestros com fins econômicos de captação de recursos com os resgates exigidos das vítimas, para o financiamento das atividades do grupo. Em 1978 com o seqüestro e morte de Aldo Moro (influyente político e considerado como próximo presidente italiano), tipificou-se a lavagem de dinheiro no art. 648 *bis* do Código Penal Italiano³¹⁵.

O contexto de criminalização da lavagem de dinheiro nos Estados Unidos da América foi diferente. Iniciou-se com os problemas enfrentados pela sociedade estadunidense com o crime organizado, no início do século XX, sobretudo durante o período da “Lei Seca”³¹⁶. Neste período, a fabricação e comercialização de bebidas alcoólicas era vedada, o que levou à criação de um mercado negro milionário, fomentado estruturalmente pelas organizações criminosas que utilizavam o lucro de suas operações ilegais com a fabricação e venda de bebidas alcoólicas para sustentar suas atividades.

O problema que se apresentava às organizações criminosas da época era o de esconder de forma eficiente o dinheiro que lucravam com suas operações ilegais. Como se tratava de dinheiro em espécie, difícil de ser armazenado e manuseado, além da facilidade no furto e

³¹⁴ NAYLOR. Robin Thomas. *Wages of Crime – Black Markets, Illegal Finance and the Underworld Economy*, p. 134.

³¹⁵ DE CARLI. Carla Veríssimo. *Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 79.

³¹⁶ TIGRE MAIA. Rodolfo. *Lavagem de Dinheiro – Anotações às disposições Criminais da Lei n.º 9.613/98*, p. 26-28.

roubo de “dinheiro vivo”, chamando, ainda, a atenção em negócios de alto valor, surgiu a operação de lavagem como solução para os empecilhos do crime organizado³¹⁷. Neste contexto, vale dizer, de acúmulo de grandes quantias de dinheiro, pode-se apontar como principal característica da lavagem de capitais o fato de seu crime antecedente produzir lucros, como o que acontece com o tráfico ilícito de entorpecentes, a corrupção³¹⁸ e com as grandes fraudes fiscais.

A principal figura desta época, o mafioso Alphonse Gabriel Capone, mais conhecido como Al Capone ou Scarface, controlava o crime organizado na cidade de Chicago, Illinois, no final da década de 1920, tendo àquela época amalhado considerável fortuna com a venda de bebidas ilegais. Em 1931, Al Capone acabou preso não por lavagem de dinheiro e sim por sonegação fiscal. Vê-se, aqui, que por detrás da organização de Al Capone, os crimes tributários também estavam presentes e foram determinantes para sua prisão.

Com o fim da “Lei Seca”, com a conseqüente legalização da venda de bebidas alcoólicas, o crime organizado foi obrigado a procurar por novas fontes de sustento, o que foi encontrado na exploração do jogo e no tráfico de drogas, que geravam, de forma célere, grandes quantias de dinheiro vivo. Tanto o dinheiro obtido com a venda de bebidas alcoólicas como o conseguido na exploração de jogos de azar e no tráfico de drogas era, no início, em uma interação entre a economia legal e a ilegal (outra característica da lavagem de dinheiro) ocultado em firmas de lavagem de roupas e de lavagem de carros, como se tivesse sido obtido com o lucro em tais empreendimentos³¹⁹. Entretanto, com o crescimento dos lucros das organizações criminosas, a ocultação dos recursos nos balanços de pequenas firmas de lavagem de automóveis e de roupas se tornou obsoleta. Afinal, uma firma de lavagem de

³¹⁷ PITOMBO, Sérgio A. Lavagem de Dinheiro. A Tipicidade do Crime Antecedente. São Paulo: Editora RT, 2003, p. 41.

³¹⁸ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 495.

³¹⁹ Eis a razão da origem do termo “lavagem” de dinheiro.

carros ou de roupas com fluxo de caixa milionário acaba por se tornar altamente suspeita, o que prejudica a ocultação e conversão dos ativos ilícitos nelas mascarados. Daí, o crime organizado passou a procurar sociedades empresárias de médio e grande porte para encobrir os lucros auferidos. A primeira opção passou a ser, então, o depósito das quantias em instituições financeiras paralelas e, posteriormente, com o aumento do controle estatal, em bancos localizados em paraísos fiscais (*offshore banks*).

Se o mercado de bebidas ilegais gerou vultosas quantias para o crime organizado, a exploração do jogo e do tráfico de drogas tornou a atividade ainda mais rentável, possibilitando a formação de fortunas multimilionárias para os chefes do crime na sociedade estadunidense. Esse poderio econômico acabava por alimentar redes criminosas anexas, como a corrupção de agentes públicos, a sonegação fiscal, homicídios, roubos, dentre outros. O cenário apresentado à época levou, em um primeiro passo, ao aumento dos instrumentos de controle financeiro, com a normatização de procedimentos a serem adotados pelos bancos com vistas a permitir o rastreamento de dinheiro. Como essas medidas de cunho administrativo não foram suficientes, em 1986 foi editado o Anti-Drug Abuse Act of 1986, que, em seu bojo, criminalizou a lavagem de dinheiro (*money laundering control act*).

Enfim, a criminalização da lavagem de dinheiro está ligada ao combate ao crime organizado, como uma forma de evitar o autofinanciamento de organizações criminosas por meio de expedientes de ocultação e conversão de ativos ilícitos em lícitos e sua reinserção no mercado, dando início a todo um ciclo vicioso de práticas criminosas de auto-sustentabilidade do crime³²⁰. Contudo, apesar das iniciativas de penalização no Direito Interno, o crime

³²⁰ “El origen de la atención prestada em los años ochenta al blanqueo de capitales proviene fundamentalmente del tráfico de drogas y los enorme beneficios que genera. No se debió exclusivamente al incremento de la naturaleza de los problemas que planteaba el abuso de drogas, suno que a su vez se produjo un aumento de la concienciación de lãs cuantiosas ganancias que genera. Estos beneficios possibilitan a los traficantes de droga, dde um lado, la compra de nueva maquinaria cada vez más sofisticada, como aeronaves, embarcaciones cada vez mas potentes y, de outro, tener elevadas sumas de dinero a su disposición com lãs que poder corromper a la policia, a los jueces e incluso a los gobiernos em los paises em que operan,

organizado atingira um nível tal de sofisticação no processo de lavagem de dinheiro que já afetava toda a comunidade internacional, impondo uma atuação conjunta em nível transnacional³²¹.

4.4.2. A Criminalização da Lavagem de Dinheiro no Plano Internacional

Tipificada formalmente por Estados Unidos e Itália, a conduta de “lavar dinheiro” não mais se circunscrevia ao crime organizado local, que passou a utilizar a remessa para o exterior, com aplicação em bancos *offshore*, como principal forma de camuflar seus ativos ilícitos. Esta nova conjuntura acabou por despertar a atenção da comunidade internacional, transformando a lavagem de dinheiro um fenômeno internacional³²². A diretiva no plano transnacional de criminalizar a lavagem de capitais teve por escopo perseguir o produto e o proveito de determinados crimes, sobretudo das organizações criminosas vinculadas ao tráfico internacional de substâncias entorpecentes³²³. Desta forma, o combate à lavagem de dinheiro levou os Estados a intensificar a cooperação internacional em matéria penal, de modo a, ultrapassando as fronteiras nacionais, atuar em conjunto contra as ações do crime organizado em nível transnacional.

Disto resultou no aumento dos instrumentos de cooperação internacional em matéria penal, com a disseminação de acordos específicos sobre outros crimes de destacada

afectando intensamente tanto la estructura social como a la económica.” (BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 96).

³²¹ “*La estrategia internacional de lucha contra la criminalidad que genera cuantiosas ganancias tiene dos vertientes: la referida al comiso y decomiso de los bienes tendente a privar a los delincuentes de las ganancias obtenidas de sus delitos y la relativa a los esfuerzos dirigidos a tipificar penalmente el blanqueo de capitales tanto em el Derecho Internacional como em el Derecho Interno. Para poner em funcionamiento tal estrategia es preciso articular mecanismos de cooperación interestatal que garanticen la aplicación del Derecho Internacional de manera eficaz e impidan a las organizaciones criminales sustraerse al mismo.*” (BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 95.)

³²² BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 95.

³²³ PITOMBO, Sérgio A. Lavagem de Dinheiro. A Tipicidade do Crime Antecedente. São Paulo: Editora RT, 2003, p. 41.

importância no cenário mundial, como o terrorismo e a lavagem de dinheiro³²⁴. O primeiro instrumento internacional sobre o combate à lavagem de capitais foi a Convenção das Nações Unidas Contra o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e Substâncias Psicotrópicas (Convenção de Viena, de 20 de dezembro de 1988), referendada pelo Brasil em 1991 (Decreto n.º 154, de 26.6.1991) e aprovada pelo Decreto Legislativo n.º 162, de 14.6.1991) e ratificada por 106 países após amplas discussões. A importância deste tratado consiste no fato de ter sido o primeiro diploma normativo internacional a veicular uma definição do crime de lavagem de dinheiro e de tornar a conduta um verdadeiro fenômeno internacional,³²⁵ pormenorizando seus aspectos essenciais e de formulação obrigatória³²⁶.

Traçou a Convenção de Viena importantes diretrizes para os Estados que a subscreveram. Primeiramente, em seu artigo 3º, a Convenção estabeleceu que os Estados deveriam adotar as providências necessárias para a tipificação da lavagem de dinheiro tendo como crime antecedente o tráfico de drogas. Além disso, em seu art. 5º, estabelece uma série de medidas de cooperação internacional envolvendo assistência judicial recíproca, como o intercâmbio de documentos contábeis, financeiros e empresariais, não podendo as partes invocar a legislação interna a respeito de sigilo bancário para recusar uma solicitação de informações de outro Estado-membro³²⁷.

Na qualidade de órgão de apoio no combate à lavagem de dinheiro, foi criado o Grupo de Ação Financeira sobre Lavagem de Dinheiro (GAFI), que não possui a natureza de organização internacional e sim de grupo intergovernamental. O GAFI foi responsável pela elaboração de 40 Recomendações sobre o tema, o que praticamente uniformizou o tratamento da lavagem de dinheiro entre os Estados membros das Nações Unidas, gerando um verdadeiro

³²⁴ BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 95.

³²⁵ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Derecho Penal Económico. Madrid: Tirant lo Blanch, 2002, p. 319.

³²⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. La dimensión internacional del blanqueo de dinero - El Fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005, p. 190.

³²⁷ BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 106.

sistema global de proibição. No Brasil, a Lei nº. 9613/1998 bem demonstra o grau de influência da esfera internacional sobre a interna no tema de lavagem de capitais, eis que o diploma normativo segue diversas das disposições constantes da Convenção de Viena e das Recomendações do GAFI³²⁸. O trabalho do GAFI possui destacada importância no âmbito da cooperação internacional, eis que se cuida do único organismo internacional especializado em lavagem de dinheiro³²⁹.

No âmbito transregional, mais especificamente o europeu, a primeira normatização da lavagem de dinheiro pode ser encontrada na Recomendação do Comitê de Ministros do Conselho da Europa de 1980, que traçou medidas contra a transferência e ocultação de capitais de origem criminosa. Esse documento não continha disposições penais, mas tão somente um parâmetro mínimo de medidas bancárias contra a lavagem de dinheiro. Seu principal mérito foi o de objetivar a identificação dos clientes de bancos. Suas limitações dizem respeito ao fato de ter se restringido aos bancos, esquecendo de outros agentes financeiros utilizados na lavagem de capitais (como administradores de bens, fiscais e fiduciários) e de não ter natureza vinculante, eis que mera recomendação. Disto resultou em um baixo índice de adesão dos países às suas diretrizes³³⁰. Posteriormente, a Declaração de Princípios da Basileia deu um passo à frente no tratamento da matéria, pois abrangeu outras instituições financeiras e não somente os bancos exigindo delas e deles que identifiquem seus clientes cuidadosamente. Logrou adesão superior a da Recomendação do Conselho da Europa em virtude da vagueza e indeterminação de suas normas, conferindo maior grau de interpretação das regras nela contidas³³¹.

³²⁸ JAPIASSÚ. Carlos Eduardo Adriano. O Direito Penal Internacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 58.

³²⁹ MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ. La dimensión internacional del blanqueo de dinero - El Fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005, p. 190.

³³⁰ MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ. La dimensión internacional del blanqueo de dinero - El Fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005, p. 188.

³³¹ MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ. La dimensión internacional del blanqueo de dinero - El Fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005, p. 190.

Considerando as diretrizes traçadas pela Convenção de Viena, o Conselho da Europa elaborou uma convenção a respeito da lavagem de capitais (Convenção de Estrasburgo), versando sobre a identificação, o bloqueio e o confisco dos benefícios econômicos engendrados pelo delito. A Convenção do Conselho da Europa trouxe, como sua mais relevante novidade, o fato de a lavagem de dinheiro não mais estar, necessariamente, vinculada ao crime de tráfico de drogas, podendo existir outros delitos a ela antecedentes. De fato, como ressalta Isidoro Blanco Cordeiro, hoje em dia, o combate à lavagem de dinheiro não está restrito aos proveitos econômicos do tráfico de entorpecentes, alcançando, também, todas as infrações penais graves que produzam grandes lucros para seus autores³³². Houve, portanto, uma ampliação no âmbito de punição do delito de lavagem de dinheiro.

Demais disso, a Convenção de Estrasburgo previu uma série de normas processuais regulando todas as fases da persecução penal, cominando, ainda, penas e regulando o confisco, consistente na recuperação dos produtos do crime³³³.

A Comunidade Européia criou, ainda, em 10 de junho de 1991, uma normatização diretiva sobre a prevenção do uso do sistema financeiro para a lavagem de capitais, obrigando os Estados membros da União Européia a harmonizar suas legislações com as previsões da diretiva³³⁴. Estas diretivas foram aperfeiçoadas em outros documentos semelhantes nos anos de 2001 e 2005. A Primeira Diretiva (1991) pode ser caracterizada como eminentemente preventiva e de cunho administrativo, confeccionada com o objetivo de evitar que instituições financeiras fossem utilizadas para a lavagem de dinheiro, o que poderia colocar em risco a

³³² “Sin embargo, en la actualidad el problema de la lucha contra el blanqueo de capitales no se centra exclusivamente en los bienes originados en el tráfico de drogas, sino que va más allá y se refiere a todas aquellas actividades criminales, fundamentalmente de carácter grave, que producen cuantiosas ganancias.” (BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 96.)

³³³ DE CARLI, Carla Veríssimo. Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 142.

³³⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Derecho Penal Económico. Madrid: Tirant lo Blanch, 2002, p. 320.

confiabilidade de todo o sistema financeiro europeu³³⁵. A Segunda Diretiva (2001) ampliou ainda mais o âmbito da lavagem de dinheiro de modo a abranger atividades profissionais não financeiras como a de advogados, notários, contadores e auditores fiscais, obrigando tais profissionais a comunicar operações suspeitas. Esta medida causou grande polêmica, eis que o sigilo profissional da atividade de advogado seria óbice a tais determinações³³⁶. Por fim, a Terceira Diretiva detalhou procedimentos de investigação e identificação da origem e dos titulares dos bens envolvidos na lavagem de dinheiro, bem como atualizou uma série de regras de vigilância, obrigando as instituições financeiras a comunicar órgãos específicos de fiscalização a respeito de operações suspeitas de determinadas pessoas titulares de cargos políticos (*Politically Exposed Persons*) e seus familiares, qualificadas como de alto risco. Além disso, estabeleceu medidas com o objetivo de proteger o sistema financeiro de sua utilização para o financiamento de grupos terroristas³³⁷. Em 2005, para aperfeiçoar a Convenção de Estrasburgo, foi elaborada a Convenção de Varsóvia, que, como principal medida, estabeleceu a responsabilidade penal da pessoa jurídica em crimes de lavagem de dinheiro. No tocante à cooperação internacional, estabelece a possibilidade de negativa ao pedido de assistência quando caso de crime tributário, excepcionando, apenas, quando se cuida de atividades terroristas³³⁸.

Dada sua importância para a comunidade dos estados europeus, a lavagem de dinheiro também encontrou previsão no *Corpus Iuris* de Disposições Penais para a Proteção dos

³³⁵ BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 115.

³³⁶ BLANCO CORDEIRO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002, p. 144-145.

³³⁷ DE CARLI, Carla Veríssimo. Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 144-145.

³³⁸ DE CARLI, Carla Veríssimo. Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 145.

Interesses Financeiros da União Européia, concebido como uma forma de harmonizar o Direito Penal dos Estados membros³³⁹.

Mais recentemente, as Nações Unidas também promoveram uma modernização em seus documentos sobre lavagem de capitais por meio bem da Convenção Contra a Criminalidade Organizada Transnacional (Convenção de Palermo) e pela legislação modelo do Programa Mundial contra a lavagem de dinheiro³⁴⁰. A Convenção de Palermo ampliou o conceito de crime antecedente à lavagem de dinheiro de modo a abarcar toda e qualquer infração grave, entendida como aquela cuja pena máxima privativa de liberdade não seja inferior a quatro anos ou que tenha pena máxima superior. Essa novidade é reforçada pela recomendação aos Estados membros para que ampliem ao máximo o rol de crimes antecedentes, notadamente aqueles relacionados às atividades do crime organizado³⁴¹.

Por fim, a Convenção de Mérida sobre Corrupção e a Convenção de Internacional para a Supressão do Financiamento do Terrorismo também abordaram de maneira tópica a lavagem de dinheiro, sempre com o objetivo de evitar o auto-financiamento da criminalidade.

Assim, diante do extenso rol de diplomas normativos internacionais, vê-se que o combate à lavagem de dinheiro possui grande relevância no âmbito internacional, como forma de sufocar financeiramente as organizações criminosas e proteger a confiabilidade do sistema financeiro internacional.

4.4.3. Crimes Tributários como Antecedentes da Lavagem de Dinheiro

³³⁹ MARTINEZ-BUJÁN PÉREZ. La dimensión internacional del blanqueo de dinero - El Fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005, p. 211.

³⁴⁰ JAPIASSÚ. Carlos Eduardo Adriano. O Direito Penal Internacional. Belo Horizonte: Del Rey, 2009, p. 59.

³⁴¹ DE CARLI. Carla Veríssimo. Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 145.

A lavagem de dinheiro consiste em tornar lícitos recursos obtidos por meios ilícitos, utilizando-se de diversificados expedientes para disfarçar a origem criminosa dos recursos, camuflando-os de aparência lícita, de modo a possibilitar sua utilização no mercado como ativos de origem legítima, sem que haja suspeita das autoridades sobre o caráter delituoso das condutas. Ou, em uma definição mais sintética, cunhada por Carlos Martinez Buján-Pérez, seria um “*proceso de ocultación de bienes de origen delictivo con el fin de dotarlos de una apariencia final de legitimidad*”³⁴².

Esse processo de lavagem de capitais caracteriza-se pelas três fases seguintes, consideradas pela doutrina como não estanques e sim comunicantes ou, até mesmo, superpostas³⁴³: i) colocação (*placement*), que consiste na operação de separação física do dinheiro dos autores do crime, por meio de ocultação ou conversão do dinheiro, com o objetivo de mascarar a origem ilícitas dos lucros e desvinculá-los de seus verdadeiros donos, como, por exemplo, depósitos em contas correntes de terceiros, câmbio de moeda estrangeira, remessa ao exterior pelos mais diversos meios (*mulas* e transferências eletrônicas, por exemplo), importações subfaturadas, aquisição de imóveis, obras de arte, jóias, etc.; ii) dissimulação (*layering*), consistente na multiplicação das operações citadas acima, de modo a impedir a identificação da origem criminosa dos valores; iii) integração (*integration ou recycling*), que ocorre com a utilização do dinheiro ilegal, já disfarçado, no mercado legal, com a compra de bens ou em qualquer outro negócio jurídico lícito³⁴⁴.

Para sua configuração, a lavagem de dinheiro exige, ainda, a presença de um crime antecedente. É imprescindível para a configuração da lavagem de capitais que existam

³⁴² MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Derecho Penal Económico. Madrid: Tirant lo Blanch, 2002, p. 319.

³⁴³ TIGRE MAIA. Rodolfo. Lavagem de Dinheiro – Anotações às disposições Criminais da Lei n.º 9.613/98, p. 37.

³⁴⁴ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 495.

indícios do delito prévio, sendo desnecessária condenação prévia por seu cometimento³⁴⁵. Como visto anteriormente, a lavagem de dinheiro, em seus primórdios na Convenção de Viena, estava vinculada, tão somente, ao crime de tráfico de drogas, o que tornava aquele tratado internacional como de primeira geração em tema de lavagem de capitais. As normatizações subseqüentes que desvincularam a lavagem de capitais do tráfico, relacionando-as a crimes antecedentes previamente tipificados, são consideradas de segunda geração. Considera-se de terceira geração as legislações que estabelecem de forma mais ou menos genérica que toda e qualquer infração grave pode ser um delito antecedente, como as legislações espanhola, estadunidense, belga e italiana. Para a Convenção de Palermo, infração grave seria aquela cuja pena máxima cominada não seja inferior a quatro anos.

No Brasil, a lavagem de dinheiro é regulada pela Lei n.º 9.613/1998, considerada como de segunda geração por prever um rol taxativo de crimes antecedentes, os quais seriam os seguintes: i) tráfico ilícito de substâncias entorpecentes, ii) terrorismo e seu financiamento, iii) contrabando ou tráfico de armas, munição ou material destinado a sua produção, iv) extorsão mediante seqüestro, v) contra a Administração Pública, vi) contra o sistema financeiro nacional, vii) praticado por organização criminosa e viii) praticado por particular contra a Administração Pública estrangeira. Ou seja, os crimes tributários não estão previstos como antecedentes à lavagem, o que à época da discussão da lei, gerou muitas críticas.

A justificativa da omissão dos crimes tributários consiste na consideração de que a lavagem de dinheiro pressupõe que o agente aufera algum proveito econômico com o ilícito praticado, isto é, que haja acréscimo patrimonial. Tendo em vista que nos delitos fiscais o sujeito não agregaria patrimônio, esses crimes não poderiam ser antecedentes da lavagem.

³⁴⁵ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 497.

Eles gerariam “dinheiro negro”, mas não “sujo”³⁴⁶. Essa justificativa consta da Exposição de Motivos da Lei nº. 9.613/1998³⁴⁷.

JOSÉ CARLOS DIAS objeta a argumentação sustentando que na sonegação fiscal há sim acréscimo patrimonial³⁴⁸. De fato, se determinado contribuinte deixa de recolher, fraudulentamente, R\$ 3.000,00 de imposto de renda ao Fisco, conseqüentemente, estará adicionando em seu patrimônio esses R\$ 3.000,00 não vertidos aos cofres públicos, demonstrando que o crime tributário perpetrado aumentou seu patrimônio. Da mesma forma, se determinado empresário desconta da remuneração de seus funcionários contribuições sociais previdenciárias no total de R\$ 15.000,00 e não as repassa ao INSS, naturalmente que o patrimônio de sua empresa estará R\$ 15.000,00 mais rico. E, caso o contribuinte ou empresário quiserem fazer circular o proveito dos delitos fiscais praticados, terão que, necessariamente, camuflá-los de ativos lícitos, o que demonstra que a lavagem pode sim ocorrer em crimes tributários.

Além disso, outra diretriz do combate da lavagem de dinheiro no âmbito internacional consiste em considerar como delitos antecedentes todas aquelas infrações que possa ensejar um proveito econômico para seu autor. No caso dos delitos fiscais essa circunstância

³⁴⁶ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 498.

³⁴⁷ “34. Observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representam, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente. Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da sonegação fiscal. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal.

Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento da obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal - lavagem de dinheiro - a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que esta transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito.” (Consulta ao sítio em 15.10.2009 <https://www.coaf.fazenda.gov.br/conteudo/sobre-lavagem-de-dinheiro-1/exposicao-de-motivos-da-lei-9.613>)

³⁴⁸ “O empresário, por meio de artifício (comprando nota fria, por exemplo) realiza caixa 2, obviamente que está proporcionando acréscimo ilícito em seu patrimônio. A despesa, quando fictícia, redundará num ganho de capital ilícito. Também na hipótese de apropriação do imposto de renda retido na fonte por quem tem a obrigação legal de recolhê-lo aos cofres públicos, assim como quando ocorre a inclusão do imposto no preço pago ao industrial, cumprindo a este a obrigação tributária (IPI), é inquestionável que a inadimplência, se presentes os demais elementos integrantes do tipo penal, redundará em acréscimo ilícito do patrimônio.” (DIAS, José Carlos. Lavagem de Dinheiro no Contexto dos Crimes Contra a Ordem Tributária. Rio de Janeiro: Repertório IOB de Jurisprudência, 1999, p. 280.

transparece claramente eis que sonegações fiscais milionárias são noticiadas na mídia cotidianamente, sendo um delito que sempre gera acréscimo patrimonial para seu agente. E, como “dinheiro sujo” que é, será lavado para sua reinserção no mercado legal.

Afinal, não teria qualquer utilidade a criação de um contabilidade paralela (*caixa-dois*) se os recursos ali contabilizados não puderem ser usados de forma legítima. E mais, se não existir um processo de acumulação formal de recursos no caixa-dois, de nada adiantará sonegar valores do Fisco³⁴⁹. Ou seja, a lavagem de dinheiro é inerente à sonegação fiscal na medida em que necessária para a dissimulação dos valores obtidos na fraude tributária e sua utilização no mercado legal.

Demais disso, a ilicitude da conduta não deriva de um acréscimo patrimonial. O importante aqui é aferir se existe um montante de valores ilícitos que necessitam de uma lavagem para que possam ser utilizados³⁵⁰. E, nos crimes tributários, o sonegador se apropria de uma parcela econômica pertencente ao Estado, agregando-a a seu patrimônio e somente poderá utilizar o que acresceu se usar de procedimentos direcionados a travestir recursos de origem ilícita com roupagem legítima.

De qualquer modo, diante do princípio constitucional da legalidade (art. 5º, XXXIX), em regra, os crimes tributários não podem, de *lege lata*, ser considerados como antecedentes da lavagem de dinheiro. Exceção pode ser vislumbrada e que, portanto, permite que crimes tributários sejam antecedentes da lavagem, seria no caso de existir conexão do delito fiscal com um crime de evasão de divisas, que afetaria o sistema financeiro ou no caso de ser

³⁴⁹ LIMA, José Antônio Farah Lopes. Vinculação Normativa dos Delitos Contra a Ordem Tributária e Lavagem de Dinheiro. Novas Formas de Criminalidade. Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Caderno Jurídico, Ano 1, V. 1, n.º 3, Outubro, 2001, p. 145.

³⁵⁰ LIMA, José Antônio Farah Lopes. Vinculação Normativa dos Delitos Contra a Ordem Tributária e Lavagem de Dinheiro. Novas Formas de Criminalidade. Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Caderno Jurídico, Ano 1, V. 1, n.º 3, Outubro, 2001, p. 145.

perpetrado por uma organização criminosa, conforme o disposto no art. 1º, VI e VII, da Lei nº. 9.613/1991³⁵¹.

A questão não é tormentosa apenas em âmbito nacional. Isso porque em muitos países os crimes tributários gozam de tratamento privilegiado, o que fez com que as Convenções de Estrasburgo e Varsóvia fizessem previsão no sentido de permitir a recusa de cooperação internacional quando o crime antecedente for uma infração fiscal, exceto quando relativa a financiamento do terrorismo³⁵².

Entretanto, nada impediria uma reforma na legislação brasileira de lavagem de dinheiro para considerar como crimes antecedentes as infrações graves na forma da Convenção de Palermo, que estatui que são infrações graves aquelas de pena máxima cominada superior a 4 anos, as quais podem ser consideradas pelas legislações internas de cada país como antecedentes da lavagem de dinheiro.

Assim, no caso brasileiro, os crimes tributários que possuem pena máxima cominada acima de 4 anos poderiam ser considerados infrações graves, de modo a enquadrá-los como antecedentes da lavagem. Por exemplo, na Lei nº. 8.137/1991 os crimes de sonegação fiscal previstos em seu art. 1º tem pena máxima cominada de 5 anos ao passo que os do art. 2º, tem pena máxima de 2 anos. Desta maneira, somente os do art. 1º poderiam ser delitos antecedentes da lavagem de dinheiro, estando os do art. 2º excluídos da tipificação. Da mesma forma, os delitos de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP), cujas penas máximas foram fixadas em 5 anos também seriam infrações graves a permitir enquadramento como delitos antecedentes.

³⁵¹ ILHA DA SILVA, Ângelo Roberto. Crimes de Lavagem de Dinheiro e Sonegação Fiscal. Boletim IBCCRIM, ano 9, nº. 107, p. 20.

³⁵² DE CARLI. Carla Veríssimo. Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 240.

O Projeto de Lei nº 3443/2008, em trâmite na Câmara dos Deputados, propõe alterações na Lei nº. 9.613/1998 com o objetivo de tornar mais eficiente a persecução penal dos crimes de lavagem de dinheiro. Sugere-se uma nova redação ao *caput* do art. 1º e seus §§ de modo a abranger toda e qualquer infração penal, grave ou não³⁵³.

Nos termos propostos, não mais haveria rol de crimes antecedentes, o que tornaria a legislação brasileira sobre lavagem de dinheiro de terceira geração, na esteira de países como os Estados Unidos da América, Espanha, Itália e Bélgica. Nesta formulação legislativa, os delitos fiscais seriam considerados crimes antecedentes de lavagem de dinheiro.

Por outro lado, considerando que não há especificação a respeito da gravidade da infração, restaria demasiadamente amplo o número de infrações antecedentes da lavagem de dinheiro. Por isso, andaria melhor o projeto se utilizasse o conceito de infração grave previsto na Convenção de Palermo, abrangendo apenas os crimes de pena máxima superior a 4 anos, evitando, assim, a banalização da lavagem de dinheiro.

No sentido contrário à inclusão dos crimes tributários como antecedentes da lavagem de dinheiro, afirma-se que as sanções administrativas e penais já previstas para as infrações e para os crimes fiscais visam garantir que o contribuinte pague os tributos, sendo a própria legislação tributária exemplo da intenção do Estado em oferecer alternativas de pagamento ao suposto sonegador. Defende-se que o Código Tributário exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea acompanhada do pagamento do tributo. Nesse mesmo sentido, a Lei 9.249/95, em seu art. 34 preveria a extinção da punibilidade dos crimes previstos na Lei

³⁵³ “Art. 1º O Capítulo V e os arts. 1º a 12, e 16 da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

Pena: reclusão, de três a dezoito anos, e multa.

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal:

§ 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem:

I – utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores que sabe ou deveria saber serem provenientes de infração penal;”

8.137/90 quando o agente promover o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, o que evidenciaria o desinteresse do legislador em dar início a procedimentos administrativos ou a processos judiciais quando ainda existe a possibilidade de pagamento espontâneo pelo contribuinte. Seguindo esta linha de raciocínio, tendo vista que o interesse do Estado é de garantir a correta arrecadação dos tributos, incluir a sonegação fiscal como crime antecedente à lavagem de dinheiro “*seria contraditório e contraproducente*” pois a extinção da punibilidade, prevista em lei, tem o objetivo de estimular o contribuinte inadimplente a promover o pagamento do tributo e “*a instauração de um processo por lavagem de dinheiro, ao contrário, retardaria o pagamento*”³⁵⁴.

De fato, com as disposições legais acima citadas, altamente benevolentes com aquele que se recusa a partilhar sua riqueza com a coletividade através de expedientes fraudulentos de sonegação fiscal, a tutela penal das infrações penais tributárias resta enfraquecida, eis que o tratamento legislativo transpareceria que o bem jurídico tutelado seria o crédito tributário e não a função que o tributo deve operar na sociedade.

Todavia, deve-se levar em consideração que o tributo constitui um bem fundamental na sociedade brasileira. Afinal, a Constituição Federal destaca um capítulo de seu texto inteiramente dedicado à Ordem Tributária, colocando em destaque a importância do tributo para o constituinte. Além disso, o Texto Maior confere ao Estado Brasileiro uma série de deveres sociais como prestação de saúde, educação, segurança pública, preservação do meio ambiente, acesso à justiça, Previdência e Assistência Sociais, cujo adimplemento somente pode ser realizado se houver uma fonte para seu custeio, o que se dá com a receita arrecadada pelos tributos. Desta maneira, se a “função do tributo” não é digna de proteção pelo Direito Penal, uma série de outros bens jurídicos consagrados encontrarão dificuldades de legitimação

³⁵⁴ RONCATO, Clóvis José. Sonegação Fiscal e Lavagem de Dinheiro. Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), Brasília, Distrito Federal, para a obtenção do título de especialista em Direito Econômico da Regulação Financeira, p. 55-57.

frente ao Corpo Constitucional. Por exemplo, se a receita advinda dos tributos a ser utilizada na consecução das políticas públicas em favor de todos não é assim tão importante, como defender que o patrimônio individual do cidadão o é? Neste cenário, por coerência, não haveria que se falar mais em crimes contra o patrimônio, descriminalizando-se, com efeito, os crimes de furto, roubo, apropriação indébita, estelionato, receptação, dentre outros.

O argumento de que o benevolente tratamento do legislador com a adoção da reparação do dano como antecedente da extinção da punibilidade impediria a inclusão dos crimes tributários no rol de delitos antecedentes também não convence. Em primeiro lugar porque a reparação do dano nos dias de hoje configura uma das formas de despenalização e desencarceramento mais recomendadas pela criminologia. Em segundo lugar porque se o legislador não está adotando as medidas esperadas pela sociedade, tratando de modo equivocado a matéria, que se mude a lei, o legislador e que se critique a política criminal adotada. O que não se pode fazer, em nossa singela opinião, é deixar desguarnecido um bem jurídico como a “função tributária”, tão importante para a promoção dos fins a que constitucionalmente se propõe a República Federativa do Brasil, como a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, pois, sem receita, não há como custear escopos desta magnitude.

Assim, autorizar a lavagem de dinheiro de somas fraudulentamente sonegadas dos cofres públicos apenas estimulará novas fraudes fiscais na medida em que se estaria permitindo que o sonegador de tributos pudesse reutilizar o que acumulou com suas sonegações, como se o tivesse feito licitamente, em prejuízo da função que a quantia desviada teria na sociedade, como receita da promoção dos serviços públicos constitucionalmente assegurados ao povo brasileiro. Além disso, a persecução dos crimes tributários restará, mais uma vez, fragilizada, eis que a principal evidência do crime tributário, isto é, o tributo

sonogado, será facilmente escondido e convertido em ativos aparentemente lícitos, prejudicando, uma vez mais, a função que o tributo deve operar na consecução das políticas públicas do Estado Brasileiro.

No nosso entender, andaria bem o legislador se promovesse uma reforma na legislação brasileira de lavagem de dinheiro para considerar como crimes antecedentes as infrações graves na forma da Convenção de Palermo, que estatui que como infrações graves aquelas de pena máxima cominada superior a 4 anos, o que abarcaria os crimes tributários de sanção penal compatível com aquele parâmetro.

Assim fazendo, o legislador coibiria a lavagem de dinheiro de somas fraudulentamente sonogadas dos cofres públicos, desestimulando novas fraudes fiscais na medida em que se evitaria o autofinanciamento dos delinquentes fiscais. Além disso, a persecução dos crimes tributários seria reforçada, eis que a principal evidência do crime tributário, isto é, o tributo sonogado, será mais facilmente rastreada, evitando sua conversão em ativos aparentemente lícitos. Ademais, restaria facilitada a identificação dos autores de infrações penais fiscais, titulares do proveito obtido com os ilícitos perpetrados. Desta feita, o bem jurídico-penal consubstanciado na função que o tributo deve operar na sociedade como instrumento econômico de financiamento das políticas públicas do Estado Brasileiro, estaria melhor protegido.

4.5. O Encerramento do Procedimento Administrativo Fiscal como Condição Objetiva de Punibilidade dos Delitos Fiscais

Conquanto não constitua causa extintiva da punibilidade, é importante analisar a questão a respeito da necessidade de prévio encerramento do procedimento fiscal para o posterior oferecimento da denúncia, já que a controvérsia influencia diretamente na proteção do bem jurídico tutelado pelos delitos fiscais. Isto porque, a prevalecer esta tese, o Estado, por meio do Ministério Público, se verá tolhido na formulação de sua *opinio delicti*, na medida em que estará sujeito ao entendimento da autoridade fazendária.

De fato, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611-8/DF, relatado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, decidiu, por maioria, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Carlos Britto, que não é possível admitir a instauração de processo penal antes de exaurida a esfera administrativa. Assentou-se, com efeito, que o encerramento do procedimento administrativo fiscal consubstanciaria uma condição objetiva de punibilidade, cuja não verificação implicaria em ausência de justa causa para a propositura de ação penal versando sobre crime contra a ordem tributária³⁵⁵, entendimento este sumulado no enunciado n.º 24 da Súmula Vinculante do STF³⁵⁶.

³⁵⁵ Este entendimento engendrou discussão anexaquanto ao início do prazo prescricional nos crimes tributários. Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial seria o momento da constituição do crédito tributário, posicionamento coerente com o que considera o lançamento fiscal condição objetiva de punibilidade dos crimes tributários. Confira-se: “*HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. LAPSO PRESCRICIONAL. TERMO A QUO. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO NÃO VERIFICADA.*”

1. Consolidou-se nesta Corte Superior de Justiça o entendimento no sentido de que o termo a quo para a contagem do prazo prescricional no crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 é o momento da constituição do crédito tributário, ocasião em que há de fato a configuração do delito, preenchendo, assim, a condição objetiva de punibilidade necessária à pretensão punitiva (Precedentes).

2. In casu, o crédito foi apurado em definitivo em 12-11-1998 - termo inicial da contagem do prazo -, e a enúncia foi recebida em 22-1-2007, portanto, não se constata que tenha transcorrido o lapso temporal de 12 anos necessário à ocorrência da prescrição do delito em questão cuja pena máxima cominada é de 5 anos de reclusão, nos termos do disposto no art. 109, inciso III, do Código Penal.” (HC 118736 / BA Relator(a)

Ministro JORGE MUSSI (1138) QUINTA TURMA Data da Publicação/Fonte DJe 19/04/2010)

³⁵⁶ “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”.

O Ministro Sepúlveda Pertence, autor do voto vencedor, inicialmente, argumentou que os delitos tributários previstos no art. 1º da Lei n.º 8.137/90 são de resultado, somente se consumando com a constituição definitiva do crédito tributário, através da decisão definitiva do processo administrativo, a qual, por sua vez, consistiria em condição objetiva de punibilidade, sem a qual a denúncia não poderia ser recebida³⁵⁷.

No entanto, os crimes tributários, não obstante em sua maioria constituírem delitos materiais, em que é exigido o resultado “*supressão ou redução de tributo*”, isto não indica que a consumação delitiva seja postergada para o momento da constituição do crédito tributário pelo Fisco, através da conclusão de procedimento administrativo fiscal, a qual consiste em mero exaurimento do tipo penal. Neste sentido, ANDREAS EISELE³⁵⁸ leciona que:

nos crimes materiais supramencionados (art. 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90) a consumação ocorre na data prevista pela legislação tributária (ou previdenciária), na qual deve ocorrer o pagamento do valor correspondente à prestação da obrigação tributária. (...) Dessa forma, eventuais fatos posteriores, como a eventual cobrança do valor evadido ou o lançamento do crédito tributário correspondente, não interferem na consumação do crime, ou deslocam temporalmente seu momento consumativo, situando-se no âmbito do exaurimento do delito.

Além disso, a figura do lançamento tributário, concretizado na notificação do sujeito passivo da ocorrência do fato gerador ou através da decisão administrativa definitiva, tem natureza meramente declaratória³⁵⁹. Ou seja, com a ocorrência do fato gerador, a obrigação tributária já é devida, embora não seja exigível, independentemente de haver ou não

³⁵⁷ E M E N T A: "HABEAS CORPUS" - DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO - AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA "PERSECUTIO CRIMINIS" - INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO, DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE - CRIME DE QUADRILHA - PRESCRIÇÃO PENAL DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO RECONHECIDA PELA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA - CONFIGURAÇÃO - DECLARAÇÃO DE EXTINÇÃO, QUANTO A TAL CRIME, DA PUNIBILIDADE DOS PACIENTES - PEDIDO DEFERIDO. - Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concorrente persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário ("an debeat"), além de definido o respectivo valor ("quantum debeat"), sob pena de, em inocorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes. - Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em conseqüência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes. (STF, 2ª Turma, Min. Celso de Mello, HC 86032, DJ 4.9.2007)

³⁵⁸ EISELE. Andreas. Crimes Contra a Ordem Tributária, Editora Dialética, 2ª edição, 2002, p. 71.

³⁵⁹ TORRES. Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, p. 245/246.

lançamento. Inclusive, o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, o que obriga que a autoridade administrativa o faça; não o fazendo incorre em crime funcional. Portanto, a consumação do crime tributário ocorre com o vencimento do prazo previsto para o recolhimento do tributo, autorizando o Ministério Público a promover a ação penal, independentemente da constituição do crédito tributário ao fim do procedimento administrativo fiscal.

Outrossim, a conclusão do procedimento administrativo não constitui uma condição objetiva de punibilidade. Para a doutrina, as condições objetivas de punibilidade constituem verdadeiros pressupostos de punibilidade, circunstâncias concomitantes ou ulteriores da punição, alheias à conduta delituosa³⁶⁰. Em outros termos, as condições objetivas de punibilidade são tidas como elementos do fato punível situados fora do tipo de injusto, mas previstos no complexo típico como manifestação da valoração de sua punibilidade³⁶¹.

Sobre o tema, HELENO CLÁUDIO FRAGOSO leciona:

A punibilidade não é característica geral do crime, ou, se se quiser, elemento do crime, mas sua consequência. Porém, é indispensável à existência do delito. Pode haver crime que não seja, eventualmente, punido (morte do réu, prescrição, decadência) mas não pode haver crime que não seja um fato punível. As condições objetivas de punibilidade são, sem sombra de dúvidas, elementos constitutivos do crime, desde que sem elas o fato é juridicamente indiferentes. São, pois, condições de punibilidade do fato. Não existe crime antes que a condição objetiva de punibilidade se verifique. Antes da condição, portanto, não há crime condicional ou condicionado, nem crime de punição condicionada, mas fato irrelevante para o Direito Penal. Tal fato somente se torna punível, ou seja, somente adquire significação para o Direito Penal, no momento em que se verifica a condição objetiva de punibilidade, sendo impróprio falar-se aqui em retroação.³⁶²

São exemplos clássicos de condições objetivas de punibilidade o resultado morte no delito do art. 122 do CP³⁶³ e o prejuízo superveniente no delito do art. 164 do CP³⁶⁴. Note-se que, como não poderia deixar de ser, as referidas condutas prevêm, expressamente, as

³⁶⁰ PRADO. Luiz Régis. Curso de Direito Penal Brasileiro, p. 620.

³⁶¹ TAVARES. Juarez. Teoria do Injusto Penal, p. 244.

³⁶² FRAGOSO. Heleno Cláudio. Lição de Direito Penal – A Nova Parte Geral, 11a edição, p. 224/225.

³⁶³ PRADO. Luiz Régis. Curso de Direito Penal Brasileiro, Vol. I, p. 623. No mesmo sentido, TAVARES. Juarez, op. Cit. p. 244.

³⁶⁴ Induzimento, instigação ou auxílio a suicídio Art. 122 - Induzir ou instigar alguém a suicidar-se ou prestar-lhe auxílio para que o faça: Pena - reclusão, de dois a seis anos, **se o suicídio se consuma**; ou reclusão, de um a três anos, **se da tentativa de suicídio resulta lesão corporal de natureza grave**. Introdução ou abandono de animais em propriedade alheia Art. 164 - Introduzir ou deixar animais em propriedade alheia, **sem consentimento de quem de direito, desde que o fato resulte prejuízo**: Pena - detenção, de quinze dias a seis meses, ou multa.

respectivas condições objetivas de punibilidade em seu texto, integrando o contexto típico descrito na norma.

Entretanto, os crimes contra a ordem tributária não fazem qualquer previsão semelhante. Da leitura dos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137/90, bem como do art. 168-A do CP, percebe-se que a lei, em momento algum, faz qualquer tipo de condicionamento da punibilidade de tais delitos ao encerramento prévio de procedimento administrativo fiscal ou de constituição do crédito tributário³⁶⁵.

Assim sendo, o encerramento do procedimento administrativo fiscal não integra o complexo típico dos crimes tributários como manifestação da valoração de sua punibilidade. Portanto, não pode ser considerado condição objetiva de punibilidade, de forma a limitar o Ministério Público na elaboração de sua *opinio delictii*, com o conseqüente oferecimento da inicial acusatória.

De outro giro, respeitável setor doutrinário, capitaneado por TOURINHO FILHO, defende a posição de que o esgotamento da via administrativa seria uma condição de

³⁶⁵ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

procedibilidade. Destaque-se, por oportuno, que esta não se confunde com as condições objetivas de punibilidade, como bem adverte JUAREZ TAVARES:

*(...) das condições objetivas de punibilidade, ademais, devem ser diferenciadas as condições de procedibilidade, que estão ligadas aos pressupostos processuais e não se vinculam ao fato nem à pena, mas, exclusivamente, às condições que tornem possível um processo penal ou uma sentença de mérito.*³⁶⁶

Contudo, no que pese a opinião de TOURINHO FILHO, o fato é que inexiste qualquer dispositivo legal prevendo condição de procedibilidade para o início da ação penal referente aos delitos fiscais, tampouco a apresentação da denominada "*representação para fins criminais*". Inclusive, o art. 15 da Lei n.º 8.137/90 e a Súmula 609 do STF são claras em reconhecer a natureza incondicionada da ação penal pública nos delitos fiscais.

E nem se objete que o art. 83 da Lei n.º 9.430/96 teria criado condição de procedibilidade para a ação penal quanto ao encerramento do procedimento administrativo nos delitos fiscais³⁶⁷, pois, como bem adverte CINTHIA PALHARES:

*O dispositivo em exame teve por finalidade criar uma regra dirigida à administração fiscal, de caráter eminentemente administrativo, e não uma condição de procedibilidade, derogando o art. 15 da Lei n.º 8.137/90 e transformando a ação penal dos crimes contra a ordem tributária em ação penal pública condicionada à representação. Pretendeu condicionar a representação oferecida por seus representantes o término do procedimento administrativo fiscal que, sendo julgado procedente para o Fisco, tornaria aquela regra obrigatória. Excluída esta possibilidade, o problema, ao contrário do que demonstram as decisões de nossos tribunais, encontra solução na órbita do direito substantivo penal, com as conseqüentes repercussões no direito processual penal.*³⁶⁸

Adotando o mesmo raciocínio, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.571/DF decidiu:

(...) dispondo o art. 83, da Lei n.º 9430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo notícia criminis, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei n.º 8137/1990. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei n.º 9430/1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. O art. 83, da Lei n.º 9430/1996, não define

³⁶⁶ TAVARES. Juarez. Teoria do Injusto Penal, Editora Del Rey, 3ª ed., Belo Horizonte, 2003, p. 251/252.

³⁶⁷ FILHO. Fernando da Costa Tourinho. Processo Penal, Vol. I, p. 626.

³⁶⁸ PALHARES. Cinthia Rodrigues Menescal Palhares. Crimes Tributários – Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização. Lumen iuris, Rio de Janeiro: 2004, p. 33/34.

condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público³⁶⁹. (grifou-se)

Neste sentido, aliás, já se manifestou a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 2ª Região. É ver-se:

“PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE.

I - Não é, em princípio, indispensável a descrição pormenorizada de cada conduta delitativa no caso de imputação de crime societário. A exigência legal é, aí, mitigada.

II - O art. 83 da Lei nº 9.430/96 não criou, como regra geral, qualquer óbice para a atuação do Ministério Público (art. 129, I e VIII da Carta Magna).

III - A existência de procedimento administrativo não tem o condão de, em princípio, e por si só, obstar formalmente uma apuração criminal, mormente, quando a imputação versa v. g., sobre a prática de fraude perpetrada com o objetivo de evitar que as autoridades fazendárias tivessem conhecimento da movimentação financeira realizada pela empresa dirigida pelos ora pacientes.

IV - O cerne da questão se limita ao juízo de admissibilidade da demanda, de caso a caso, na forma exposta nos arts. 41 e 43 do CPP.

*Habeas corpus denegado.*³⁷⁰

Um Terceiro setor doutrinário, que logrou êxito em obter o maior número de adesões, sustenta que a controvérsia tributária no âmbito administrativo constitui uma questão prejudicial à penal³⁷¹. Para essa corrente, seria aplicável o art. 93 do CPP, que trata da questão prejudicial heterogênea, ocorrendo, nessa hipótese, a suspensão do processo por prazo determinado, no curso do qual não correria a prescrição³⁷².

De acordo com classificação doutrinária engendrada por Fernando da Costa Tourinho Filho³⁷³, as questões prejudiciais podem ser não-devolutivas ou devolutivas, estas ainda subclassificadas em devolutivas relativas e devolutivas absolutas. As questões prejudiciais tratadas no art. 93 do CPP são enquadradas como devolutivas relativas, desde que atendidos, cumulativamente, os seguintes pressupostos legais: i) a importância da questão suscitada para a qualificação jurídico-penal da conduta; ii) a competência do juízo cível para conhecer a matéria considerada prejudicial em relação ao objeto do pedido no juízo penal; iii) a

³⁶⁹ STF, Pleno, MCADI 1571/DF, Min. Néri da Silveira, DJ 25.09.1998, p. 11.

³⁷⁰ STJ, 5ª Turma, HC 35901/SP, Min. Felix Fischer, DJ 06.12.2004, p. 345.

³⁷¹ OLIVEIRA. Eugênio Pacelli de. Curso de Processo Penal, p. 89.

³⁷² OLIVEIRA. Eugênio Pacelli de. Curso de Processo Penal P. 90.

³⁷³ FILHO, Fernando da Costa Tourinho. Processo Penal, Vol. 2, Editora Saraiva, 24ª ed., 2002, p. 546/547.

propositura prévia da ação civil; iv) a complexidade da questão debatida; v) a questão não deve versar sobre direito cuja prova a lei civil limite.

Nesta ordem de idéias, o art. 93 do CPP, ao tratar da denominada questão prejudicial heterogênea, refere-se à questão de “competência jurisdicional”, no caso do Juízo Cível. Deste modo, o esgotamento da esfera administrativa não pode ser considerado como uma questão prejudicial, tendo em vista que a “competência” para sua resolução é de autoridade administrativa e não jurisdicional.

Afinal, *"faltando um pressuposto apenas, é o suficiente para nem se cogitar da suspensão do processo-crime, e, se o Juiz penal, nessa hipótese, determinar a suspensão, a parte interessada deverá interpor o recurso stricto sensu, com fundamento no art. 581, XVI, do CPP, combinado com o art. 93, do mesmo estatuto processual"*.³⁷⁴

A propósito, o Ministro FÉLIX FISCHER conduziu relevantes considerações:

A apuração administrativa não deve ser, entre nós, erigida, também, em prejudicial (v. arts. 92 e 93 do CPP e 116, I do CP), limitando o Poder Judiciário através de uma valoração extra-judicial. E não é só. Decisão esta última, passível, ainda, por parte do implicado, de ataque através de mandado de segurança, embargos à execução, ação declaratória de nulidade, etc. Seria a admissão de prejudicial (extra legem) sobre prejudicial (ex vi legis) ad eternum, inviabilizando ou incentivando a inviabilização da apuração criminal. Além do mais, na apuração administrativa, não há previsão legal de acompanhamento (e muito menos, intervenção) por parte do órgão de acusação (o M.P.). Esta posição – da questão prejudicial – levada a extremos deveria acarretar, por uma estranha questão de lógica, a necessária obrigatoriedade da conclusão dos inquéritos policiais para o oferecimento da denúncia em todos os ilícitos penais. A atividade administrativa policial seria, assim, também, uma condicionante da ação penal, ainda que existissem, conforme o caso, elementos outros suficientes para a persecutio criminis in iudicio.” (grifou-se)³⁷⁵

Neste sentido, aliás, já decidiu o Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Confira-se:

“DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. ALEGAÇÃO DE FALTA DE JUSTA CAUSA. CRIME CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA. DESNECESSÁRIO O ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO FISCAL PARA INSTAURAÇÃO DO PROCESSO.
 1. Nos crimes contra a ordem tributária, não é condição objetiva de punibilidade, questão prejudicial ou elemento do tipo o prévio esgotamento da esfera administrativa para início e desenvolvimento do Processo penal.
 2. A despeito da controvérsia da questão, os princípios e regras no ordenamento jurídico brasileiro prestigiam a independência entre as instâncias civil, administrativa e penal, nos termos do art. 935, do novo Código Civil. Assim, o não-encerramento do procedimento administrativo-fiscal não produz qualquer efeito no que tange à eventual perda ou inexistência de justa causa para a ação penal.

³⁷⁴ FILHO, Fernando da Costa Tourinho. Processo Penal, Vol. 2, Editora Saraiva, 24a ed., 2002, p. 547.

³⁷⁵ STJ, HC 29577, 5a Turma, DJ 16.08.2004, p.272.

4. *Hábeas corpus denegado.*³⁷⁶

De outro lado, é cediço que o Poder Judiciário não fica vinculado à decisão proferida em sede administrativa pelo Conselho de Contribuintes, tendo em vista a não vinculação entre ambas as esferas. As responsabilidades administrativa e criminal são independentes e autônomas entre si, sendo importante repisar que nos crimes tributários, o lançamento apenas declara e formaliza o crédito fiscal já existente.

A rigor, o encerramento do procedimento administrativo fiscal apenas esgota as possibilidades de mudança do decidido pela autoridade administrativa, não exercendo qualquer influência quanto à ação penal, até porque as decisões administrativas não fazem coisa julgada substancial.

Enfim, a prevalecer a tese de que o Ministério Público estaria impedido de oferecer a ação penal fiscal enquanto não esgotada a esfera administrativa, seja esta uma condição objetiva de punibilidade, uma condição de procedibilidade ou uma questão prejudicial heterogênea, estar-se-ia atribuindo às autoridades fiscais o monopólio de perquirir a existência dos delitos de sonegação fiscal, fazendo, em última análise, tábula rasa dos princípios constitucionais da inafastabilidade do controle jurisdicional, da obrigatoriedade e da indisponibilidade da ação penal pública. Demais disso, a persecução penal seria postergada e ficaria dependente e a mercê da lentidão dos procedimentos administrativos fiscais. Com efeito, restaria prejudicada a apuração e punição de delitos fiscais, comprometendo a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário.

³⁷⁶ TRF da 2a Região, 5a Turma, HC 3510, Juiz Guilherme Calmon Nogueira da Gama, DJU 04.09.2004.

5 - CONCLUSÃO

O desenvolvimento econômico da humanidade trouxe consigo uma série de riscos sociais diferentes dos existentes em uma sociedade pré-industrial, em que a preocupação central do Direito Penal se circunscrevia à proteção de bens jurídicos individuais, como a vida, a integridade corporal e o patrimônio. Essa evolução não só ocasionou uma elevação da criminalidade tradicional como também a criação de novas formas delinquência e de novos bens jurídicos pertencentes a todos os seres humanos. Deste contexto histórico surgiu o Direito Penal Econômico, entendido como o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica, sendo o ramo científico do Direito Penal responsável pelo estudo dos delitos econômicos.

Os crimes econômicos, em sua concepção mais aceita, são entendidos em dois sentidos: i) conceito estrito e ii) conceito amplo. Os delitos econômicos em sentido estrito seriam integrados por todas as infrações que atentem contra a atividade de intervenção e regulação do Estado sobre a economia, isto é, pelas infrações que se identificam com o denominado Direito Penal Administrativo Econômico. Por sua vez, o conceito amplo de delito econômico incluiria infrações violadoras de bens jurídicos supraindividuais de conteúdo econômico, que, ainda que não afetem diretamente a regulação e intervenção estatal na economia, transcendem a dimensão puramente patrimonial individual, quer se trate de interesses econômicos difusos ou de amplos setores econômicos ou grupo de pessoas.

O Direito Penal Tributário constitui o ramo do Direito Penal Econômico responsável pelo estudo dos crimes fiscais, que são: i) o descaminho; ii) a sonegação fiscal tipificada nos arts. 1º e 2º, incisos I, III, IV e V, da Lei n.º 8.137/90, para os tributos em geral e no art. 337-

A, CP, para as contribuições sociais; iii) a apropriação indébita prevista no art. 2º, II, da Lei n.º 8.137/90, para os tributos em geral, e art. 168-A, CP para as contribuições sociais.

Dentro da concepção estrita de delito econômico os crimes tributários não constituem objeto de estudo do Direito Penal Econômico, já que o bem jurídico tutelado neste caso seria ligado ao Direito Econômico, como o conjunto de normas jurídicas utilizadas pelo Estado para regular e intervir na Ordem Econômica. Desta feita, ofendendo os crimes tributários a Ordem Tributária e não a Econômica em sentido estrito, não poderiam consistir tais infrações penais delitos econômicos. Excepcionalmente, determinados crimes tributários afetam a ordem econômica em sentido estrito. É o caso dos tributos extra-fiscais, como o imposto sobre produtos importados (II) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), utilizados como ferramentas de intervenção do estado no domínio econômico. Por sua vez, dentro do conceito extensivo ou amplo, estariam os delitos tributários dentro da concepção mais extensa, já que afetam bens jurídicos supraindividuais de conteúdo econômico, transcendendo a dimensão puramente patrimonial individual.

Em um Estado Social e Democrático de Direito, o Direito Penal a garantia dos bens jurídicos fundamentais à vida em sociedade constitui função primordial. Porém, a adoção do Direito Penal como instrumento de proteção de um bem jurídico não se reduz e justifica tão somente nesse escopo de tutela. Esta função protetiva não se limita à mera conservação de bens preexistentes, sendo seu objetivo, também, o de garantir o alcance dos escopos perseguidos pelas prestações públicas de um Estado do qual se demandam fins de promoção e ajuda social.

O bem jurídico protegido pelos delitos tributários consiste na *função que o tributo desempenha na sociedade*, como instrumento fundamental de obtenção de recursos econômicos para a consecução dos objetivos do Estado no planejamento e execução de

políticas públicas sociais, sobretudo na promoção e proteção dos direitos humanos fundamentais e no desenvolvimento da dignidade da pessoa humana, centro axiológico da Constituição. Afinal, não há como haver liberdade, sem recursos que cubram os custos da segurança pública, não há igualdade sem receita que custeie políticas públicas de redução das desigualdades sociais e não há propriedade privada sem instrumentos que garantam sua proteção. Da mesma forma, se o Estado não dispuser de numerário suficiente, a garantia de saúde e educação públicas, de qualidade e de acesso universal não passarão de meras promessas de um texto constitucional carente de concretização. Enfim, sem a renda gerada pelos tributos, seria impossível a um Estado Social e Democrático de Direito cumprir com seus objetivos constitucionais de realização da personalidade humana. E, exatamente esse interesse constitui o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários e que o fundamenta constitucionalmente, legitimando-o.

A extinção da punibilidade pelo pagamento da quantia sonegada permite ao delinqüente tributário evadir-se da sanção penal quando bem entender, já que bastará, a qualquer tempo, seja antes ou depois do recebimento da denúncia ou, até mesmo, da sentença penal condenatória, que pague o que sonegou para se ver livre de qualquer pena estatal. Ou seja, o destino da ação penal-fiscal está à mercê do comportamento do próprio criminoso.

A aplicação do critério objetivo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) para a aferição objetiva do crime tributário bagatela incentiva as sonegações inferiores a esse valor, já que o criminoso tributário sabe, de antemão o quanto pode sonegar para não ser pego. Além disso, cuida-se de valor alto para ser considerado insignificante, sobretudo em um país pobre como o Brasil. Basta pensar que uma única sonegação, dita bagatela, seria suficiente para pagar grande quantidade de remédios e livros para crianças ou proporcionar a elevação do salário e a valorização de profissões ligadas ao magistério e à saúde.

A não consideração dos crimes tributários como antecedentes da lavagem de dinheiro fragiliza o combate à sonegação fiscal, já que a principal evidência do crime tributário, isto é, o tributo sonegado, resta facilmente escondido e convertido em ativos aparentemente lícitos, prejudicando, que o tributo atinja seu fim na realização da consecução das políticas públicas do Estado Brasileiro. Assim, em nosso entender, válida seria uma reforma na legislação brasileira de lavagem de dinheiro, de forma a considerar como crimes antecedentes as infrações graves na forma da Convenção de Palermo, isto é, cuja pena máxima cominada supere 4 anos, o que abarcaria os crimes tributários. Desta maneira, o legislador coibiria a lavagem de dinheiro de somas fraudulentamente sonegadas dos cofres públicos, desestimulando novas fraudes fiscais na medida em que se evitaria o autofinanciamento dos delinquentes fiscais. Além disso, a persecução dos crimes tributários seria reforçada, eis que a principal evidência do crime tributário, isto é, o tributo sonegado, seria mais facilmente rastreada, evitando sua conversão em ativos aparentemente lícitos. Ademais, restaria facilitada a identificação dos autores de infrações penais fiscais, titulares do proveito obtido com os ilícitos perpetrados. Desta feita, o bem jurídico-penal consubstanciado na função que o tributo deve operar na sociedade como instrumento econômico de financiamento das políticas públicas do Estado Brasileiro, estaria melhor protegido.

Por fim, o entendimento segundo o qual o trâmite do procedimento administrativo fiscal obsta o início de uma ação penal por delito tributário, confere às autoridades fiscais o monopólio de perquirir a existência dos delitos de sonegação fiscal, contrariando os princípios constitucionais da inafastabilidade do controle jurisdicional, da obrigatoriedade e da indisponibilidade da ação penal pública. Demais disso, a persecução penal é postergada e fica dependente e à mercê da lentidão dos procedimentos administrativos fiscais. Com efeito, a

apuração e punição de delitos fiscais é prejudicada, comprometendo a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário.

Assim, os instrumentos de política criminal fiscal adotados no Brasil, como a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo do tributo sonegado, a aplicação do princípio da insignificância tendo como parâmetro o valor nada bagatelar de dez mil reais, a não tipificação do crime fiscal como antecedente à lavagem de dinheiro e a exigência de prévia constituição do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade, não tem contribuído para a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário. Pelo contrário, a política criminal-fiscal atual tem incentivado esse tipo de criminalidade ao garantir a impunidade dos agentes dos crimes fiscais, os quais contam com um leque repleto de alternativas para se evadir do alcance da sanção penal, contribuindo, assim, para a desproteção do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário, qual seja: a “função que o tributo deve operar em sociedade”.

Salta aos olhos a iniquidade na utilização dos instrumentos de política criminal-fiscal, com benevolência peculiar nunca antes vista no Direito Penal Comum, a demonstrar o caráter seletivo das sanções penais, utilizadas como forma de repressão e controle das classes sociais menos favorecidas. Afinal, se um batedor de carteiras furtar a quantia de R\$ 500,00 (quinhentos reais) e após o início da ação penal resolver pagar o que subtraiu, dificilmente será agraciado com uma extinção da punibilidade ou com o reconhecimento da atipicidade do fato por aplicação do princípio da insignificância. Tampouco lhe é assegurado esperar que o lesado por seu crime procure se ressarcir do valor subtraído para então ser processado criminalmente. Com efeito, a tutela penal tributária resta enfraquecida e colocada em total descrédito.

Daí, argumenta-se que o Direito Penal Tributário não mais estaria cumprindo com sua finalidade protetora, passando a servir como uma execução fiscal sob ameaça de prisão, o que justificaria a descriminalização dos delitos fiscais. Nesta esteira, o tributo não configuraria um bem jurídico fundamental à vida em sociedade e, portanto, não seria merecedor de tutela penal.

Todavia, parece-nos que o tributo é sim um bem fundamental na sociedade brasileira. Afinal, a Constituição Federal destaca um capítulo de seu texto inteiramente dedicado à Ordem Tributária, colocando em destaque a importância do tributo para o constituinte. Além disso, o Texto Maior confere ao Estado Brasileiro uma série de deveres sociais como prestação de saúde, educação, segurança pública, preservação do meio ambiente, acesso à justiça, Previdência e Assistência Sociais, cujo adimplemento somente pode ser realizado se houver uma fonte para seu custeio, o que se dá com a receita arrecadada pelos tributos.

Assim sendo, os instrumentos de política criminal-fiscal somente têm contribuído para a descriminalização de fato dos crimes tributários, comprometendo a tutela do bem jurídico *função do tributo* e colocando como interesses secundários os objetivos sociais traçados pela Constituição de 1988, já que o principal instrumento de custeio de políticas públicas, inclusive as que se destinam à proteção de outros bens jurídicos, em razão da política criminal adotada, não parece merecedor de tutela por meio do Direito Penal.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Justiça Fiscal, Direito Privado e Planejamento Tributário**. Tese de Doutorado. Departamento de Direito do Estado. Rio de Janeiro: UERJ, 2005.

ALBRECHT, Hans-Jörg. **Investigación sobre criminalidad económica em Europa: concepto e comprobaciones empíricas. Modernas tendências em la ciência del derecho penal y em la criminologia**. Madri: Universida Nacional de Educación a Distancia, 2000.

ALCÂNTARA, Michele Alencar da Cruz. **A Face Oculta dos Direitos Humanos: os Deveres Fundamentais**. Anais do XIV Congresso Nacional do CONPEDI. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

ALONSO, Leonardo. **A aplicabilidade da regra de extinção da punibilidade pelo pagamento do chamado Refis II para os crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP)**. Ciências Penais: Revista da Associação Brasileira de Professores de Ciências Penais, São Paulo, ano 1, v. 1, p.257-274, jul./dez. 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10a edição. São Paulo: Saraiva, 2004.

BACIGALUPO, Enrique. **De los delitos contra la Haienda publica y contra la seguridad social**, VVAA, CP, Doctrina y Jurisprudencia, Madrid, Trivium, 1997.

BAJO FERNANDEZ, Miguel. **Derecho Penal Econômico**. 2ª edição. Madrid: Editorial Universitária Ramón Areces, 2010

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro**. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas**. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Manual de Direito Penal** – Vol. I. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000.

BLANCO CORDEIRO, Isidoro. **El delito de blanqueo de capitales**. 2ª ed., Cizur Menor: Aranzadi, 2002.

BLANCO LOZANO, Carlos. **Dogmática, Política Criminal y Criminología em el sistema del Derecho Penal**. Cuadernos de Política Criminal, nº 86, 2005.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro : Elsevier, 2004. Primeira parte. pp. 35-97.

BOIX REIG, Javier. **Diccionario de Derecho Penal Económico**. Madrid: iustel, 2008.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 11ª ed., 2005.

CÂMARA, Guilherme Costa. **Programa de Política Criminal: orientado para a vítima do crime**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Crimes de Contrabando e descaminho**, p. 4.) 2ª edição, São Paulo: Saraiva, 1988.

CATANIA, A. **Régimen Penal Tributário. Estudio sobre la ley 24.769**, Buenos Aires, Editores del Puerto, 2005, p. 39-40.

CINTRA JÚNIOR, Dyrceu Aguiar Dias. **Considerações sobre política criminal** . Breviário: Revista da Faculdade de Direito UEMG e do Centro de Memória de Passos, Passos, n. 2, p.63-78, 1997.

DE CARLI. Carla Veríssimo. **Lavagem de Dinheiro: ideologia da criminalização e análise do discurso**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008, p. 75.

DEMÉTRIO CRESPO, Eduardo. **Del “derecho penal liberal” al “derecho penal Del enemigo”**. Revista de Derecho Penal y Criminología, n.º 14, 2004.

DEL VALLE, Carlos Pérez. **“Introducción al Derecho Penal Económico”** in Curso de Derecho Penal Económico. 2ª Ed. Madrid: Marcial Pons, 2005.

DE SOUSA, Susana Aires. **Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais.** Coimbra, 2009.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Direito Penal: Parte Geral.** 2 ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____, *at al.* **Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários.** Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

DIAS, José Carlos. **Lavagem de Dinheiro no Contexto dos Crimes Contra a Ordem Tributária.** Rio de Janeiro: Repertório IOB de Jurisprudência, 1999.

DOUZINAS, Costas. **O Fim dos Direitos Humanos.** São Leopoldo: Unisinos, 2009.

EISELE, Andreas, **Crimes Contra a Ordem Tributária,** 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2002.

FARIAS, Rui Barros Leal. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e função do direito penal.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 121, p.89-99, out. 2005.

FAYET JÚNIOR, Ney. **A criminalidade econômica e a política criminal: desafios da contemporaneidade.** Revista de Estudos Criminais, Porto Alegre, v. 8, n. 30, p.137-155, jul./set. 2008.

FERRAJOLI, Luigi. **Derechos y garantías; la ley del más débil.** Madri: Editorial Trotta, 2004. Derechos fundamentales, pp. 37-72.

FIANDACA, Giovanni. **O Bem Jurídico como Problema Teórico e como Critério de Política Criminal** in Doutrinas Essenciais de Direito Penal, Vol. I, RT: São Paulo, 2010.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito Penal Tributário – Crimes Contra a Ordem Tributária e a Previdência Social.** 3a edição. São Paulo: Atlas, 2001.

FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito: uma teoria à luz da constituição**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

FOUCAULT, Michel. **A Verdade e as Formas Jurídicas**. Rio de Janeiro: PUC-Rio/NAU, 1996.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Lição de Direito Penal – A Nova Parte Geral**, 11a edição, p. 224/225.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005. Caps. X e XI.

GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. GOMES, Abel Fernandes. **Temas de Direito Penal e Processo Penal Especialmente na Justiça Federal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

GOMES, Luiz Flavio. **Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais**. São Paulo: Editora RT, 2002.

_____. **Princípio da Insignificância e outras excludentes de tipicidade**, 2ª ed., São Paulo: Editora RT, 2010, p. 22.

_____. **Princípio da insignificância no âmbito federal: débitos até R\$ 10.000,00**. Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal, Porto Alegre, v. 5, n. 30, p.13-14, fev./mar. 2005.

GONÇALVES, José Maurício. **Boletim dos Procuradores da República – Da Inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 10.684 de 30 de maio de 2003**. Ano V, n.º 62. São Paulo, 2003.

GONÇALVES NETO, Laerte Vieira. **O crime de descaminho e o princípio da insignificância penal**. Boletim dos Procuradores da República, São Paulo, v. 3, n. 29, p.19-20, set. 2000.

GRECO, Luis. **Princípio da Ofensividade e Crimes de Perigo Abstrato – Uma introdução ao debate sobre bem jurídico e as estruturas do delito**, RBCCRIM, n° 49, 2004.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Geral**. 4a edição. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

GRACIA MARTIN, Luis. **Nuevas Perspectivas del Derecho Penal Tributario (Las funciones del tributo como bien jurídico)**. Actualidad Penal n° 10/7, 13 marzo de 1994, Madrid, Actualidad Editorial.

_____. **Prolegômenos para a luta pela modernização e expansão do Direito Penal e para a crítica do discurso de resistência**. Tradução de Érica Mendes de Carvalho. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2005.

GOMES, Luiz Flavio. **Norma e Bem Jurídico no Direito Penal: normas penais primárias e secundárias, normas valorativas e imperativas, introdução ao princípio da ofensividade, lineamentos da teoria constitucional do fato punível, teoria do bem jurídico-penal, o bem jurídico protegido nas falsidades documentais**. São Paulo: Editora RT, 2002

GRECO, Luis. **Princípio da Ofensividade e Crimes de Perigo Abstrato – Uma introdução ao debate sobre bem jurídico e as estruturas do delito**, RBCCRIM, n° 49, 2004.

HARADA, Kyioshi. **Crimes Tributários**. A Extinção da Punibilidade. In *Atualidades Tributárias Juruá*, n.º 76, ano 7, novembro/2004.

HASSEMER, Winfried. **¿Puede Haber Delitos que no Afecten a un Bien Jurídico Penal?. La Teoría del Bien Jurídico -¿Fundamento de Legitimación del Derecho Penal o Juego de abalorios dogmático?.** Hefendehl (Org). Madrid: Marcial Pons, 2007.

HIRSCH, Hans Joachim. **El tratamiento de la criminalidad de bagatela en la República Federal Alemana: com especial atención a la posición del Ministerio Fiscal**. In: **HIRSCH, Hans Joachim**. *Derecho penal: obras completas : libro homenaje*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni, 1999-2002. 3 t. ISBN 950-727-206-2. p.245-286.

ILHA DA SILVA, Ângelo Roberto. **Crimes de Lavagem de Dinheiro e Sonegação Fiscal**. Boletim IBCCRIM, ano 9, n°. 107.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. **O Direito Penal Internacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

JÚNIOR, Ney Fayet. **A Criminalidade Econômica e a Política Criminal** – Desafios da Contemporaneidade in Revista de Estudos Criminais n.º 30. Jul./Set. 2008. Editora Nota Dez.

LIMA, José Antônio Farah Lopes. **Vinculação Normativa dos Delitos Contra a Ordem Tributária e Lavagem de Dinheiro**. Novas Formas de Criminalidade. Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Caderno Jurídico, Ano 1, V. 1, n.º 3, Outubro, 2001.

LAFER, Celso. **A Reconstrução dos Direitos Humanos**. São Paulo: Companhia das Letras, 1991.

LO MONTE, ELIO. **Principios de Derecho Penal Tributario**. Buenos Aires: Editorial BDEF, 2006.

LEMOS, Rubin. **Parcelamento do Débito Tributário** – Enfoque atualizado pela LC 104/2001. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Teoria Constitucional do Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

LÓPEZ, Pedro Rodriguez. **Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social**. Madrid: Bosch, 2008.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: Aspectos Criminais e Processuais**. Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2003.

MACHADO, Bruno Amaral. **Controle penal dos crimes de colarinho branco no Brasil: de Sutherland a Baratta - reflexões sobre uma política criminal possível**. Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, Brasília, v. 10, n. 18, p.42-72, jul./dez. 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 48, p.73-86, set. 1999.

MARQUES, José Frederico Marques. **Direito Penal Tributário**. São Paulo. IBDT, 1975.

MARTÍN, Maria Asunción Rancaño. **El delito de defraudación tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 1997.

MARTINS. Ives Gandra da Silva. **A Apropriação Indébita no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: José Bushatsky, 1975.

_____. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Caderno de Pesquisas Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

MARTINS, Tiago do Carmo. **Contrabando e descaminho e o princípio da insignificância**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 135, p.46-52, dez. 2006.

MARTINEZ-BUJÁN PEREZ, Carlos. **Derecho Penal Económico y de la Empresa**. Parte general. 2ª edição. Valencia: Tirant lo Blanch, 2007.

_____. **La dimensión internacional del blanqueo de dinero - El Fenómeno de la internacionalización de la delincuencia económica**. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005.

_____. **El delito de defraudación tributaria**. Revista Penal, Año 1, Número 1, Madrid: Editorial Práxis.

MASSINI CORREAS, CARLOS I. **Filosofia del Derecho. Tomo I: El derecho, los derechos humanos y el derecho natural**. 2. ed. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2005, Segunda Parte, pp. 111-208.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MICHELOTI, Marcelo Adriano. **Descaminho: cálculo do valor para fins de insignificância**. Revista IOB de Direito Penal e Processual Penal, Porto Alegre, v. 11, n. 61, p.57-64, abr./mai. 2010.

MONTEIRO, Meire Lucia Gomes. **A previdência social e a proteção contra a fraude e a sonegação: a empresarialidade delituosa.** Revista do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária, Brasília, n. 15, p.111-130, jan./jun. 2001.

MORAES, Alexandre. **Legislação Penal Especial.** 7a edição. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Direito Constitucional.** 13a edição. São Paulo: Atlas, 2003.

MUNÕZ CONDE, Francisco. **Cuestiones dogmáticas básicas em los delitos econômicos.** Revista Penal, ano 1, n.º 1, 1998.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal.** 4. Ed. Coimbra: Almedina, 2006.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos.** 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. **A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos.** In: Revista de Direito Mackenzie, ano 03, número 2, São Paulo, 2002, p. 17.

NAVARRETE, M. Polaino. **El bien jurídico em el derecho penal.** Anales de la Universidad Hispalense, n.º. 19, 1974.

NAYLOR. Robin Thomas. **Wages of Crime – Black Markets, Illegal Finance and the Underworld Economy.** Ithaca and London: Cornell University Press, 2002.

NOVOA MONREAL, Eduardo. **Reflexiones para la determinación del delito econômico.** Anuário de Derecho penal y ciências penales, tomo 35, fascículo 1, enero-abril, 1982.

OLIVEIRA. Eugênio Pacelli de. **Curso de Processo Penal.** 3a edição, 3a tiragem. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários – Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização.** Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2004.

PALIERO, Carlo Enrico. **Crimes de bagatela.** São Paulo: IBCCRIM - Instituto Brasileiro de Ciências Criminais, 1995. 3 v. (Curso: homenagem ao Dr. Vanderlei Aparecido Borges).

PAULINO, José Alves. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. Rio de Janeiro: Brasília Jurídica, 1999.

_____. **Interpretação Jurisprudencial dos Crimes Contra a Ordem Tributária**. Rio de Janeiro: Brasília Jurídica, 2001.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**, vol. II, 19a edição, Rio de Janeiro: Forense, 2000.

PÉREZ-ROYO, Fernando. **Los Delitos y las Infracciones em Matéria Tributaria**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: RT, 1973.

PITOMBO, Sérgio A. **Lavagem de Dinheiro. A Tipicidade do Crime Antecedente**. São Paulo: Editora RT, 2003.

PRADO, Luiz Régis. **Curso de Direito Penal Brasileiro – Vol. I Parte geral**. 3a edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

_____. **Bem Jurídico-penal e Contituição**. 2ª ed., São Paulo, RT, 1997.

RANGEL, Paulo. **Direito Processual Penal**. 7a edição. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2003.

RIAL, Claudio R. Navas. **Derecho penal tributário – Problemas Doutrinários Derivados del Delito Tributario. El Bien Juridico Protegido**. Tomo I. Buenos Aires: Marcial Pons, 2008.

RIBEIRO, Julio Dalton. **Princípio da insignificância e sua aplicabilidade no delito de contrabando e descaminho**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 16, n. 73, p.48-82, jul./ago. 2008.

RODRIGUES, Anabela Miranda. **Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal**. in *Direito Penal Económico Europeu: Textos Doutrinários – Problemas Especiais*, v. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 481.

RONCATO, Clóvis José. **Sonegação Fiscal e Lavagem de Dinheiro**. Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), Brasília, Distrito Federal, para a obtenção do título de especialista em Direito Econômico da Regulação Financeira.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**; org. e trad. André Luis Callegari, Nereu José Giacomolli – Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2006

_____. **Problemas Fundamentais de Direito Penal** (trad. NATSCHERA-DETZ, Ana Paula dos Santos Luís). Lisboa: Vega, 1986.

SAIZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda e Derecho**, Madrid, 1962, v. II, nº 4, p. 213.

SANTIAGO FERREIRA GULLO, Roberto. **Direito Penal Econômico**. Editora Lúmen Júris, Rio de Janeiro, 2001

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 8ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, Ed. 2007, p. 35-75.

SCHÜNEMANN, Bernd. **Del derecho penal de la clase baja al de la clase alta**. Temas actuales y permanentes del Derecho penal después del milênio. Madri: Tecnos, 2002.

SEHER, Gerard. **La Legitimación de Normas Penales Basada em Principios y el Concepto de Bien Jurídico in La Teoría del Bien Jurídico – Fundamento de Legitimación del Derecho Penal o juego de abalorios dogmático?** (Org. Hefendel). Madrid: Marcial Pons, 2008.

SILVA, JUARY C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Gustavo Henrique de Souza e. **A relação entre o processo administrativo de constituição de crédito tributário e os crimes de descaminho e de apropriação indébita previdenciária à luz da jurisprudência dos tribunais superiores**. In: RESENDE, Sérgio Antônio de; PINTO, Felipe Martins; ESTEVES, Heloísa Monteiro de Moura (Org.). Análise de precedentes criminais do Superior Tribunal de Justiça: estudos em homenagem à Desembargadora Jane Ribeiro Silva. Belo Horizonte: Atualizar, 2009. 287 p., 23 cm. ISBN 978-85-62068-35-5. p.115-131.

SOLER, Osvaldo H. **Derecho Tributário**, 2ª edición, La Ley, Buenos Aires, 2005, p. 406 apud MACHADO, Hugo de Brito. As Garantias Constitucionais de Direito Penal e os Crimes Contra a Ordem Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, junho, 2008.

SOUZA, Domingos Pereira de. **As Garantias dos Contribuintes**. Lisboa: Universidade Lusíada, 1997.

SOUZA, Fernando Antônio C. Alves de. **Princípio da insignificância: os vetores (critérios) estabelecidos pelo STF para a aplicação na visão de Claus Roxin**. Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal, Porto Alegre, v. 6, n. 31, p.23-27, ago./set. 2009.

STOCO, Rui. **Princípio da insignificância nos crimes contra a ordem tributária**. Revista de Derecho Penal: Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, n. 13, p.267-274, dez. 2002.

STRATENWERTH, Günter. **Derecho Penal** - Parte General I – El Hecho Punible. Trad. Manuel Cancio Meliá; Marcelo A. Sancinetti. Cizur Menor: Editorial Aranzadi – Thomson Civitas, 2005.

TAVARES. Juarez. **Teoria do Injusto Penal**. 3ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

_____. **Critérios de Seleção de Crimes e Cominação de Penas**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, número especial de lançamento, dezembro, 1992.

TIEDEMANN, Klaus. **Poder Econômico y delito: introducción al derecho penal econômico y de la empresa**. 1ª edição, 1.ed, Barcelona, Ariel, 1985.

_____. **El concepto de Derecho Economico, de Derecho penal economico y del delito economico**. Cuadernos de Política Criminal, n. 28, 1986.

_____. **La criminalidad económica como objeto de investigación**. Cuadernos de política criminal. Instituto universitario de criminología. Universidad Complutense de Madrid, n.º 19, 1983.

TIGRE MAIA. Rodolfo. **Lavagem de Dinheiro – Anotações às disposições Criminais da Lei n.º 9.613/98**. São Paulo: Malheiros, 1999.

TIZÓN, Arturo Garcia. **El Bien Jurídico Protegido en los Delitos Contra la Hacienda Pública in Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública** – Mesas Redondas Derecho y Economía, Madrid: Editorial universitária Ramón Areces, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. Cap. IV, pp. 137-175.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7a edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal**. 25a Edição. São Paulo: Saraiva, 2003, volumes I e II.

TROTABAS, Louis. **Précis de science et législation financière**. Paris: Librairie Dalloz, 10^a Ed., 1950, p. 161.

URBINA GIMENO, Íñigo Ortiz de. **Análisis económico del derecho penal y política criminal**. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, Madrid, 2 extr, p.31-73, dez. 2004.

VILLEGAS, Hector. **Infracciones y sanciones em el Derecho Penal Tributário Brasileiro**, *Cadernos de Direito Tributário*. *Revista de Direito Público*, São Paulo: *Revista dos Tribunais*, nº 31, p. 210.

VILLEY, Michel. **La formation de la pensée juridique moderne**. Paris: Presses Universitaires de France, 2003, p. 81.

YACOBUCCI, Lauren Paoletti e GOMES, Luiz Flavio. **As Grandes Transformações do Direito Penal Tradicional**. São Paulo: Editora RT, 2005, p. 87.

ZAFFARONI, Eugênio Raul Zaffaroni. **Em busca das penas perdidas**. Ed. Revan, 1991.