DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

coletânea de textos publicados

HELOISA ESTELLITA

2026

APRESENTAÇÃO

Esta coletânea reúne textos de direito penal tributário publicados por Heloisa Estellita, com autoria isolada ou em coautoria, entre 2001 e 2026. Os textos são reproduzidos tal como foram originalmente publicados, e cada um é precedido de sua referência bibliográfica completa, com a indicação dos coautores.

Atualizada até 29 de setembro de 2026.

AVISO

Os textos refletem a legislação, a jurisprudência e a doutrina vigentes à época de sua publicação e não foram revistos ou atualizados para esta coletânea; alterações posteriores podem ter modificado o quadro normativo e jurisprudencial neles analisado. As opiniões expressas são de responsabilidade exclusiva de seus autores e não constituem aconselhamento jurídico para casos concretos. Os direitos autorais e de edição pertencem aos respectivos autores e editoras; os textos são aqui reunidos para fins acadêmicos, sem finalidade comercial. O índice alfabético remissivo foi elaborado por Claude, assistente de inteligência artificial da Anthropic, sob a supervisão da autora.

SUMÁRIO

2001	A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal	4
	Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais	123
2005	Efeitos da decadência do crédito nos crimes contra a ordem tributária	147
2013	O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil	158
2016	Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas	187
	Do contrabando e do descaminho	211
2017	Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção	223
2018	Ne bis in idem e o cúmulo de sanções penais e administrativas: um 'Estado Hidra de Lerna'?	253
	Inadimplência tributária e crime	263
2020	Responsabilidade penal de gestores e REsp 1.854.893: comentários à decisão do STJ	266
2021	Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP)	275
	CEO: ser ou não ser? Reflexões sobre os fundamentos e os limites da responsabilidade penal de diretores-presidentes de sociedades anônimas	308
	Responsabilidade penal-tributária em negócios familiares	325
2022	O acesso do MP a dados protegidos por sigilo fiscal e a decisão do STJ	343
	Contornos da punibilidade da redução fraudulenta de imposto de renda à luz dos incentivos fiscais da Lei Rouanet	352
	Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais?	365
2023	Mais razões para revisitar a multa qualificada	384
	'Apropriação indébita' previdenciária: crime formal ou material? (parte 1)	395
	'Apropriação indébita' previdenciária: crime formal ou material? (parte 2)	404
2024	Amortização de ágio gerado em operação societária e crime tributário	414
	Possíveis impactos penais da reforma	442
2025	A reforma e a 'multiplicação' de crimes tributários	451
	Reforma e a criminalização do devedor contumaz	456
	Tratamento penal do devedor contumaz: o alvo errado!	465
	Diagnóstico e reforma do Direito Penal Tributário	469
	Quem julgará os crimes envolvendo a CBS e o IBS?	479
	35 anos da Lei 8.137/90: um diagnóstico das disfunções do sistema penal-tributário brasileiro	484
2026	Fornecimento de dados protegidos por sigilo fiscal a autoridades de persecução penal	488
	Índice alfabético remissivo	496

CAPÍTULO 2001

01

A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

Heloisa Estellita Salomão

A TUTELA PENAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

No primeiro capítulo, analisamos o conceito de bem jurídico-penal e sua evolução histórica, tomando tal conceito como instituto próprio do Direito Penal. Prosseguindo, passamos a analisar a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, examinando o modelo de Estado ali delineado e suas conseqüências no âmbito próprio dos bens jurídico-penais, quando será possível tecer considerações a respeito de sua relevância e hierarquia em nosso ordenamento jurídico-constitucional. A partir daí, procede-se à análise da função do tributo dentro da Constituição Federal.

Compreendida a função constitucional do tributo, passamos, já no terceiro capítulo, à análise das obrigações tributárias: principais e acessórias, que são abordadas em suas espécies, características, dinâmica e sanções decorrentes de seu descumprimento.

A aptidão constitucional pátria para uma concepção do Direito Penal como sistema punitivo orientado à tutela de bens jurídicos permite-nos passar ao quarto capítulo, que cuidará da relação entre a tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal.

ISBN 85-203-2098-8

9 788520 320983

EDITORA RT
REVISTA DOS TRIBUNAIS

Heloisa Estellita Salomão

TUTELA PENAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

OBRA DA AUTORA

Direito penal empresarial (org.). São Paulo : Dialética, 2001.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Salomão, Heloisa Estellita
A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal / Heloisa Estellita Salomão – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001.

Bibliografia.
ISBN 85-203-2098-8

1. Brasil – Constituição (1988) 2. Direito penal – Brasil 3. Medidas cautelares – Brasil 4. Obrigação tributária – Brasil I. Título.

01-3648 CDU-343.1:336.2.024:342.4(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Constituição Federal : Tutela penal : Obrigações tributárias : Direito 343.1:336.2.024:342.4(81) 2. Brasil : Obrigações tributárias : Tutela penal : Constituição Federal : Direito 343.1:336.2.024:342.4(81)

HELOISA ESTELLITA SALOMÃO

A TUTELA PENAL

e as obrigações tributárias na Constituição Federal

EDITORA RT
REVISTA DOS TRIBUNAIS

A TUTELA PENAL
e as obrigações tributárias
na Constituição Federal

HELOISA ESTELLITA SALOMÃO

302

© desta edição: 2001

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

Diretor Responsável: CARLOS HENRIQUE DE CARVALHO FILHO

CENTRO DE ATENDIMENTO AO CONSUMIDOR: Tel. 0800-11-2433

Rua do Bosque, 820 • Caixa Postal 678
Tel. (0xx11) 3613-8400 • Fax (0xx11) 3613-8450
CEP 01136-000 - São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Impresso no Brasil (09 - 2001)

ISBN 85-203-2098-8

Ao MARCELO,
ser humano maravilhoso
com quem conheci o verdadeiro
amor, no qual me reconheço e
me renovo a cada dia.

AGRADECIMENTOS

Meu especial agradecimento ao Professor Doutor MAURICIO ANTONIO RIBEIRO LOPES que, com maestria e vigor, mostrou-me que o estudo do Direito Penal não pode prescindir do referencial constitucional.

Minha profunda admiração e gratidão a todos os membros do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais – IBCCrim, pelo que fizeram, fazem e farão pelas Ciências Criminais neste País.

A realização deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração e apoio direto ou indireto de muitas pessoas. Manifesto minha gratidão a todas elas e de forma particular:

Aos meus familiares, pais, sogros, irmãos, irmãs e cunhada, eles bem sabem porquê;

Aos colegas de escritório, e especialmente ao Dr. GUSTAVO PEREIRA DEFINA, pelas horas subtraídas da militância e pela ajuda inestimável, sem a qual, certamente, a conclusão deste trabalho não teria sido possível;

Ao Dr. ROGER GALENO, pela ajuda na revisão, e à Dra. MARIA CLÁUDIA SEIXAS, pelo eterno e empolgante apoio;

Aos advogados tributaristas Dr. BRASIL DO PINHAL PEREIRA SALOMÃO, Dr. MARCELO VIANA SALOMÃO, Dr. EVANDRO A. S. GRILI, Dr. JOSÉ LUIS MATTHES, Dra. MARISTELA MIGLIOLI SABBAG, Dr. MATEUS ALQUIMIM DE PÁDUA, Dr. RICARDO CONCEIÇÃO SOUZA e Dr. SIDINEI MAZETTI, pelas inestimáveis lições ministradas com prontidão e nas oportunidades mais inusitadas;

A todo o corpo docente e funcionários do curso de pós-graduação da Faculdade de História, Direito e Serviço Social da Unesp;

Ao Dr. LUIS AUGUSTO FREIRE TEOTÔNIO, por ter cedido parte de seu disputado tempo à leitura deste trabalho;

Àquele que sempre inspirou meus estudos sobre a Ciência Penal, meu amigo-irmão LUIS ROBERTO CICOGNA FAGGIONI, com quem aprendo, compartilho e troco impressões, alegrias, perplexidades e angústias sobre a Ciência e o Sistema Penais.

O problema não é inventar.
É ser inventado hora após hora
e nunca ficar pronta nossa
edição convincente.

CARLOS DRUMMOND
DE ANDRADE

PREFÁCIO

"Num bosque amarelo dois caminhos se separavam,
E lamentando não poder seguir os dois
E sendo apenas um viajante, fiquei muito tempo parado
E olhei para um deles tão distante quanto pude
Até onde se perdia na mata;
Então segui o outro, como sendo mais merecedor,
E tendo talvez melhor direito,
Porque coberto de mato e querendo uso
Embora os que por lá passaram
Os tenham realmente percorrido de igual forma,
E ambos ficaram essa manhã
Com folhas que passo nenhum pisou.
Oh, guardei o primeiro para outro dia!
Embora sabendo como um caminho leva para longe,
Duvidasse que algum dia voltasse novamente.
Direi isto suspirando
Em algum lugar, daqui a muito e muito tempo:
Dois caminhos se separam em um bosque e eu ...
Eu escolhi o menos percorrido
E isso fez toda a diferença."

(Robert Frost, cf. *Pai rico pai pobre*, Robert T. Kiyosaki, 19 ed., ed. Campus, p. 25).

A poesia de Robert Frost bem traduz Heloisa Estellita Salomão: entre os caminhos não buscou o mais simples, ousou, andou por estradas pouco percorridas, mas o fez sem perder o rumo, muito pelo contrário, nos deu um.

Tratar de Direito Penal Tributário não é matéria fácil, poucos são os que ousam escrever sobre o tema, afinal, nas últimas décadas, assistimos a inúmeros planos econômicos, soluções mirabolantes para salvar nosso país. Nosso dinheiro foi reduzido a 50 reais (ou seriam cruzados, talvez cruzados novos, foram tantas as moedas que difícil é distingui-las).

No meio deste tumulto econômico assistimos à abertura de nossos mercados, à entrada de mercadorias importadas, carros alemães, produtos americanos (de alimentos a eletrônicos). O resultado foi a quebradeira de um parque industrial despreparado para concorrer em pé de igualdade com as empresas multinacionais.

Enfim, as dificuldades econômicas somadas a uma esdrúxula política tributária e a juros extorsivos acarretaram a insolvência de inúmeras empresas e centenas e centenas de processos criminais que acabaram por misturar os insolventes aos sonegadores, estes últimos já tão acostumados a não pagar seus impostos, a não ser no momento em que, pegos pelo Fisco, quitam suas dívidas, tendo como conseqüência a extinção da punibilidade.

Nessa confusa situação, em que o Poder Executivo utiliza-se do Poder Judiciário e de seus agentes para trilhar sua política econômica, em que o Poder Legislativo um dia publica anistia aos não pagadores e em outro informa que a anistia concedida, não obstante publicada em órgão da imprensa oficial, não havia sequer sido votada!, nessa confusa legislação, tão rotineiramente modificada ao bel-prazer de alguns, a obra da Helô vem trazer mais que parâmetros, mais que isso, nos traz verdadeiros limites à possibilidade de punição, limites contidos na própria Constituição Federal.

Para defini-los, traçou a autora um histórico do conceito de bem jurídico, indo de Feuerbach a Ferrajoli, passando por Roxin, Figueiredo Dias, Rudolphi, Dolcini e Marinucci, entre outros, concluindo estar o Direito Penal voltado exclusivamente à proteção de bens jurídicos, que necessariamente deverão ter relevância constitucional.

Faz ainda a autora um estudo sobre as funções do tributo dentro de um Estado de Direito Democrático e Social, descrito em nossa Constituição de 1988, dando-nos uma verdadeira noção de princípios utilizados no âmbito do direito tributário e constitucional, a partir do qual concluiu ser a arrecadação tributária o bem jurídico tutelado em tais crimes.

Helô ainda separa as obrigações tributárias principais das secundárias, estas, para a autora, "não possuem relevância na tutela penal da arrecadação tributária".

Concorde-se ou não com a Helô, fato é que a autora parte sempre de uma visão garantista do Direito Penal, tendo como paradigma "a consagração constitucional da pessoa humana digna como valor central, ao redor do qual gravitam todos os demais valores constitucionais, para o qual convergem todas as atividades estatais, inclusive as atividades tributária e punitiva".

Andar pelo caminho menos percorrido exige, sempre, independência e coragem. De fato, é preciso, nos dias atuais, considerável dose de ambos – independência e coragem – para defender a mínima intervenção, quando se fala da criminalidade econômica, tributária etc. É que a sanha punitiva pretende fazer do Direito Penal remédio para todos os males, sucumbindo ao engodo panpenalista. Espera-se, entretanto, que a desigualdade da intervenção penal não sirva para a proliferação de uma supostamente igualitária expansão intervencionista. Afinal, o que se prega aqui é a mínima intervenção, sempre.

Enfim, a obra em questão, a qual tenho a honra de prefaciar, bem está a demonstrar quem é sua autora, que, ao tratar do tema, o fez sempre colocando como ponto central a dignidade da pessoa humana. Punição estatal para a Helô passa obrigatoriamente pela necessidade de sua aplicação.

Assim é Helô, todos que a conhecem sabem disso: pessoa justa, humana e, acima de tudo, simples – a simplicidade de quem nada precisa provar.

Sempre que dois caminhos separarem o bosque, fácil saber por qual foi Helô: foi pelo menos comum, foi pelo mais difícil, foi pelo mais interessante. É isso nela que faz toda a diferença.

ROBERTO PODVAL

APRESENTAÇÃO

Francesco C. Palazzo, já em 1985,[1] advertia que, no plano rigorosamente histórico, "a influência da ordem político-constitucional de um determinado Estado em seu sistema penal se revela menos necessariamente condicionante do que, talvez, se possa pensar".[2] Para tal fenômeno, concorriam, segundo ele, "uma certa resistência e capacidade do sistema existente às transformações político-constitucionais" e "uma espécie de escassa vitalidade e incidência das forças que deveriam ativar a transformação".[3] Destacando que essa falta de vitalidade decorria de "uma certa dificuldade, senão relutância, da doutrina penalística, sobretudo nos anos imediatamente sucessivos à Constituição, a desenvolver o trabalho de *concretização* dos valores constitucionais, premissa indispensável para sua penetração no sistema penal".[4]

A par dessas dificuldades e relutância de que nos fala Palazzo – e que, atualmente, parecem reservar-se à jurisprudência – o advento da Constituição Federal de 1988 conduziu a uma profícua e enérgica produção científica em nosso País.

Assim é que, já em 1990, Luiz Vicente Cernicchiaro e Paulo José da Costa Jr. publicam o seu *Direito penal na Constituição*,[5] seguidos de perto por Luiz Luisi, com a obra *Os princípios constitucionais penais*,[6] e por Márcia Dometila Lima de Carvalho, que em 1992 publicava o seu *Fundamentação constitucional do direito penal*,[7] no propósito de apontar a necessidade de um reexame do Direito Penal à luz da Constituição como um todo. Em seguida, Luiz Regis Prado traz ao público seu *Bem jurídico-penal e Constituição*,[8] datado de 1997, procurando fundamentar e extrair da Constituição regras para a limitação do *ius puniendi* através de seus valo-

(1) PALAZZO, F. C. *Valores constitucionais e direito penal*. Trad. Gérson Pereira dos Santos. Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 1989.
(2) Idem, p. 19.
(3) Idem, p. 20.
(4) Idem, p. 21.
(5) Já em sua 3.ª edição, revista e ampliada, publicado pela RT em 1995.
(6) Porto Alegre : Sérgio Antonio Fabris, 1991.
(7) Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1992.
(8) 2. ed. rev. e ampl. São Paulo : RT, 1997.

res e normas. Isto sem falar em diversos artigos e obras específicas, como *Pena e Constituição*, de Sérgio Salomão Shecaira e Alceu Corrêa Junior.[9] Alberto Silva Franco, em sua primorosa e consagrada obra acerca dos crimes hediondos, dedica todo o primeiro título à abordagem constitucional.[10]

As relações entre Constituição e Direito Penal têm sido o objeto de pesquisa por excelência nos estudos desenvolvidos por Mauricio Antonio Ribeiro Lopes, que, desde 1994,[11] vem examinando, em inúmeras obras, aquelas relações.

Esse movimento, que busca estreitar as relações entre Constituição e Direito Penal, é que inspirou essa investigação. Originalmente elaborada na forma de dissertação de Mestrado e, agora, atualizada em conformidade com alterações constitucionais e legais e acrescida das ricas sugestões atenciosamente feitas pelo orientador, Professor Doutor Mauricio Antonio Ribeiro Lopes, e pelos membros da banca examinadora, Professores Doutores Augusto Martinez Perez e Sérgio Salomão Shecaira, procurou investigar as conseqüências, em seara bastante específica, de uma penetração axiológica da Constituição no sistema penal. O exame circunscreveu-se ao papel e às funções das obrigações tributárias no seio da tutela penal de bens e valores relacionados ao sistema constitucional tributário. Propôs-se a uma "experiência": tentar desvendar algumas das conseqüências jurídicas que uma análise constitucional do bem jurídico extraível do sistema constitucional tributário traria, em termos dos graus de antecipação da tutela desse bem, para o papel e a relevância das obrigações tributárias dentro dos tipos penais de tutela tributária.

A investigação desenvolveu-se na seguinte cadência: partiu-se da Constituição, desceu-se à normativa infralegal e retornou-se, então, à Constituição. Procurando extrair da Lei Maior e do modelo de Estado por ela adotado o seu significado máximo, no sentido de que não só os

(9) *Pena e Constituição*: aspectos relevantes para sua aplicação e execução. São Paulo : RT, 1995.

(10) *Crimes hediondos*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : RT, 2000. O Título I trata da Constituição Federal e dos Crimes Hediondos e está dividido em dois capítulos: o primeiro destinado à análise do Estado Democrático (e Social) de Direito e o segundo, ao embasamento constitucional da categoria *crime hediondo*.

(11) *Princípio da legalidade penal*: projeções contemporâneas. São Paulo : RT, 1994; *Direito penal, Estado e Constituição*: princípios constitucionais politicamente conformadores do direito penal. São Paulo : IBCCrim, 1997; *Princípio da insignificância no direito penal*: análise à lua da Lei 9.099/95 – Juizados especiais criminais e da jurisprudência atual. São Paulo : RT, 1997; Alternativas para o direito penal e o princípio da intervenção mínima. *RT*, v. 757, p. 402-411, 1998.

aspectos formais, como, especialmente, as opções axiológicas ali contidas devem orientar todo o sistema jurídico-infraconstitucional.

No primeiro capítulo, analisamos o conceito de bem jurídico-penal e sua evolução histórica, tomando tal conceito como instituto próprio do Direito Penal. Passa-se, então, ao estudo das concepções constitucionais do bem jurídico, que, por sua vez, dividem-se, de forma genérica, em gerais e estritas. A conclusão dessa primeira parte do terceiro capítulo permite estabelecer uma completude e não uma oposição entre estas duas grandes correntes. Prosseguindo, passamos a analisar a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, examinando o modelo de Estado ali delineado e suas conseqüências no âmbito próprio dos bens jurídico-penais, quando será possível tecer considerações a respeito de sua relevância e hierarquia em nosso ordenamento jurídico-constitucional.

A partir daí procede-se à análise da função do tributo dentro da Constituição Federal. Análise que não se restringe, como não poderia mesmo, exclusivamente à disciplina do sistema constitucional tributário. Parte do modelo de Estado, delineado na Constituição, e, dentro desse modelo, examina as normas próprias daquele sistema impositivo. Justamente nesse capítulo é possível identificar a importância econômica do fenômeno tributário no Estado contemporâneo, alcançando o pressuposto necessário, para que a tutela penal de bens jurídicos, nesse âmbito, se identifique com um cenário maior, o do Direito Penal Econômico.

Compreendida a função constitucional do tributo, passamos, já no terceiro capítulo, à análise das obrigações tributárias: principais e acessórias, que são abordadas em suas espécies, características, dinâmica e sanções decorrentes de seu descumprimento.

A aptidão constitucional pátria para uma concepção do Direito Penal como sistema punitivo orientado à tutela de bens jurídicos permite-nos passar ao quarto capítulo que cuidará da relação entre a tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. Capítulo que parte do exame da tutela penal de bens jurídicos superindividuais, uma vez que valores como aquele relativo ao fenômeno tributário têm tal amplitude. Passa-se, então, à análise da relevância propriamente penal do sistema constitucional tributário, quando se torna possível propor a delimitação do bem jurídico-penal identificado em tal sistema: a arrecadação tributária; e, daí, às conseqüências específicas objetivadas pela investigação: o papel, o significado e a relevância das obrigações tributárias nos graus de antecipação da tutela penal da arrecadação tributária.

As conclusões alcançadas foram, então, empregadas na análise dos tipos incriminadores descritos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90. Oportunidade em que, partindo da delimitação proposta da *arrecadação tributária*, como bem jurídico-penal protegido, bem como das possibilidades significativas das obrigações tributárias relativamente à antecipação

da tutela, propusemos uma releitura dessas normas incriminadoras. A análise teve de se estender, ainda, ao disposto no (já revogado) art. 95, *d*, da Lei 8.212, de 24 de julho 1991, dada sua aproximação com o tipo penal inserido no art. 2.°, II, da Lei 8.137/90.

Após a sustentação do trabalho, vieram a lume a Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, e as Emendas Constitucionais 27, de 21 de março de 2000, e 29, de 13 de setembro de 2000, razão pela qual preferimos proceder à imediata revisão do texto para a adequação, dentro do possível, às novas disciplinas constitucional e legal.

O primeiro diploma, que, em seu art. 1.°, alterou o Código Penal com a inserção, na sua Parte Especial, dos "crimes contra a Previdência Social", determinou, em seu art. 3.°, a revogação do disposto no art. 95 da Lei 8.212/91 e, em seu art. 4.°, estabeleceu um período de *vacatio legis* de noventa dias.

A nova disciplina inaugurada com a reforma pontual implica o repensar de boa parte do tratamento dado aos crimes contra a arrecadação tributária, já que, para além de definir novos tipos penais, cria uma específica hipótese de perdão judicial relacionada ao agente e ao valor devido e uma nova disciplina da extinção da punibilidade pelo pagamento, muito mais próxima, agora, do tratamento dado pelo Código Tributário Nacional à assim chamada *denúncia espontânea*.

Uma análise integral do novo tratamento refoge ao âmbito da pesquisa original. Inobstante isto, não nos furtamos à análise da figura trazida pelo novel art. 168-A, § 1.°, I, do Código Penal, similar à figura anteriormente descrita no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91.

As Emendas Constitucionais 27 e 29, por sua vez, alteraram a destinação da receita obtida com impostos e contribuições sociais. As respectivas alterações foram inseridas no texto na medida de sua pertinência. Cumpre destacar, porém e já de saída, que a Emenda Constitucional 29 veio a aprofundar a homogeneidade da relevância constitucional das diversas espécies tributárias no seio do bem jurídico da arrecadação tributária e as conseqüências das alterações podem ser verificadas no quarto capítulo, quando tratamos do disposto nos arts. 2.°, II, da Lei 8.137/90 e 168-A, § 1.°, I, do Código Penal.

Algumas considerações foram feitas, finalmente, a respeito da reforma operada no Código Penal pela Lei 9.714, de 25 de novembro de 1998, que ampliou a aplicabilidade e as espécies de penas restritivas de direitos, relacionando-se, pois, diretamente com o tema da proporcionalidade entre o bem jurídico tutelado, o bem jurídico atingido pela pena e o grau de antecipação da tutela.

Fica aqui o nosso modesto e despretensioso contributo ao estudo das relações entre Constituição e Direito Penal, no sentido, único e exclusivo, de estimular o debate e a pesquisa sobre a vastidão dessas relações.

SUMÁRIO

PREFÁCIO – Roberto Podval 11
APRESENTAÇÃO 15
1. TUTELA PENAL E CONSTITUIÇÃO 23
1.1 Introdução 23
1.2 Evolução histórica do conceito de bem jurídico 25
1.2.1 A concepção de Feuerbach 25
1.2.2 A concepção de Birnbaum 27
1.2.3 A concepção de Binding 28
1.2.4 A concepção de Von Liszt 30
1.2.5 A concepção metodológica 31
1.2.6 As concepções sociológicas 33
1.3 Fundamentação constitucional do bem jurídico 37
1.3.1 Introdução 37
1.3.2 Concepções de caráter geral 38
1.3.2.1 A concepção de Sax 38
1.3.2.2 A concepção de Roxin 38
1.3.2.3 A concepção de Figueiredo Dias 42
1.3.2.4 A concepção de Rudolphi 44
1.3.2.5 A concepção de Marx 45
1.3.2.6 A concepção de Mir Puig 46
1.3.2.7 A concepção de Polaino Navarrete 47
1.3.2.8 A concepção de Dolcini e Marinucci 49
1.3.2.9 A concepção de Fiandaca 54
1.3.3 Concepções de caráter estrito ou de fundamento constitucional estrito 59
1.3.3.1 A concepção de Bricola 60
1.3.3.2 A concepção de Angioni 64
1.3.3.3 A concepção de Ferrajoli 75

1.3.3.4 A concepção de Cunha 77
1.3.4 Conclusões 81
1.4 A fundamentação constitucional do bem jurídico e a Constituição Federal de 1988 85
1.4.1 O Estado na Constituição de 1988 85
1.4.2 Relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídicos 88

2. O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 98
2.1 Introdução 98
2.2 As funções do tributo na Constituição Federal 101
2.2.1 Introdução 101
2.2.2 O tributo como receita pública 103
2.2.3 As espécies tributárias à luz da destinação do produto arrecadado 108
2.2.3.1 Os impostos 109
2.2.3.2 As taxas 112
2.2.3.3 As contribuições de melhoria 117
2.2.3.4 As contribuições especiais 119
2.2.3.5 Os empréstimos compulsórios 124
2.2.4 A extrafiscalidade 126
2.3 Os limites constitucionais ao poder de tributar 133
2.3.1 Competência tributária 133
2.3.1.1 Imunidades tributárias 135
2.3.2 Princípio da legalidade 137
2.3.3 Princípio da irretroatividade 139
2.3.4 Princípio da anterioridade 139
2.3.5 Princípio da isonomia 140
2.3.6 Princípio da capacidade contributiva 141
2.3.7 Princípio da vedação de tributo confiscatório 143
2.3.8 Princípio da vedação de limitações ao tráfego de pessoas ou bens 144
2.3.9 Conclusões 145

3. AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS 147
3.1 Introdução 147
3.2 A obrigação tributária principal 148

3.2.1 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo 148
3.2.1.1 A dinâmica da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo: obrigação, crédito e lançamento 149
3.2.2 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária 156
3.3 A obrigação tributária acessória 161
3.3.1 Obrigações acessórias 161
3.3.2 Deveres instrumentais, formais ou simples deveres 165
3.3.3 Nossa posição 167
3.3.4 Princípio da legalidade e obrigação acessória 168
3.3.5 Sanções pelo descumprimento de obrigação acessória 169

4. A TUTELA PENAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 171
4.1 Introdução 171
4.2 Tutela penal de bens jurídicos superindividuais 173
4.3 O sistema tributário na Constituição Federal e sua relevância penal 180
4.4 Limites da relevância constitucional da arrecadação tributária para fins de tutela penal 190
4.4.1 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias principais 190
4.4.2 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias acessórias 193
4.4.2.1 O grau de antecipação da tutela e as obrigações tributárias acessórias 197
4.5 Bem jurídico tutelado, antecipação da tutela e obrigações tributárias: alguns aspectos relevantes no direito positivo 202
4.5.1 Os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 ... 203
4.5.2 O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal 212
4.6 As penas restritivas de direitos (Lei 9.714/98) 217

CONCLUSÕES 219
BIBLIOGRAFIA 227

1

TUTELA PENAL E CONSTITUIÇÃO

SUMÁRIO: 1.1 Introdução – 1.2 Evolução histórica do conceito de bem jurídico: 1.2.1 A concepção de Feuerbach; 1.2.2 A concepção de Birnbaum; 1.2.3 A concepção de Binding; 1.2.4 A concepção de Von Liszt; 1.2.5 A concepção metodológica; 1.2.6 As concepções sociológicas – 1.3 Fundamentação constitucional do bem jurídico: 1.3.1 Introdução; 1.3.2 Concepções de caráter geral: 1.3.2.1 A concepção de Sax; 1.3.2.2 A concepção de Roxin; 1.3.2.3 A concepção de Figueiredo Dias; 1.3.2.4 A concepção de Rudolphi; 1.3.2.5 A concepção de Marx; 1.3.2.6 A concepção de Mir Puig; 1.3.2.7 A concepção de Polaino Navarrete; 1.3.2.8 A concepção de Dolcini e Marinucci; 1.3.2.9 A concepção de Fiandaca; 1.3.3 Concepções de caráter estrito ou de fundamento constitucional estrito: 1.3.3.1 A concepção de Bricola; 1.3.3.2 A concepção de Angioni; 1.3.3.3 A concepção de Ferrajoli; 1.3.3.4 A concepção de Cunha; 1.3.4 Conclusões – 1.4 A fundamentação constitucional do bem jurídico e a Constituição Federal de 1988; 1.4.1 O Estado na Constituição de 1988; 1.4.2 Relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídicos.

1.1 Introdução

Em se tratando da sanção penal, a mais grave de que dispõe o sistema jurídico para prevenir e reprimir condutas indesejadas, porquanto atinge sempre a dignidade da pessoa humana e freqüentemente a liberdade pessoal e a propriedade privada,[1] protegidas constitucionalmente

(1) A sanção penal, conforme destaca Francisco C. Palazzo, além de incidir sobre o bem fundamental da liberdade pessoal, envolve inteiramente a *pessoa* do réu, primeiro nas vicissitudes processuais e depois nas executivas (I confini della tutela penale: selezione dei beni e criteri di criminalizzazione,

(arts. 1.º, III, e 5.º, *caput* e incs. XXII, respectivamente, da Constituição), somente deverá ser utilizada para salvaguardar valores ou bens considerados fundamentais para determinada sociedade. Pode-se afirmar, pois, que o Direito Penal, num Estado de Direito, Democrático e Social, destina-se à proteção de *bens jurídicos*.

Pois bem, haveria um critério suficientemente idôneo e operativo que permitisse, dentro de uma sociedade historicamente localizada, determinar quais são esses bens jurídicos?

A tal questão responderam diferentemente diversos estudiosos, merecendo destaque aqueles que concluíram ser a relevância constitucional do bem o critério mais apropriado e operativo para a determinação dos limites e da extensão possíveis da tutela penal.[2]

Esse enfoque nos interessa particularmente, já que as concepções de fundamentação constitucional do bem jurídico são imanentes ao sistema, isto é, buscam o conceito material de bem jurídico dentro do próprio ordenamento jurídico, um conceito, portanto, com potencialidade vinculante; e, ainda, porque, mediante essa via, o bem jurídico adquire aptidão para exercer funções críticas e dogmáticas relativamente ao sistema penal.[3] Exatamente as funções que interessam à análise da tutela penal das obrigações tributárias à luz da Constituição brasileira.

Não se pode perder de vista, porém, que até que se chegasse à concepção constitucional, a noção de bem jurídico-penal evoluiu através de diversas concepções.

p. 463). No mesmo sentido: CUNHA, M. C. F., *Constituição e crime*: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização, p. 121.

(2) ANGIONI, F., *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*; BRICOLA, F., Teoria generale del reato; CUNHA, M. C. F., op. cit.; DOLCINI, E., MARINUCCI, G., Constituição e escolha dos bens jurídicos; LOPES, M. A. R. *Princípio* ..., cit.; PRADO, L. R., op. cit.; ROXIN, C., *Problemas fundamentais de direito penal* etc.

(3) Angioni anota que são funções atribuídas ao bem jurídico a classificatória, a sistemática, a exegética, a dogmática e a crítica (ANGIONI, F., op. cit., p. 6); restringimos-nos às duas últimas por serem as que dizem respeito diretamente à exploração das conseqüências que as opções axiológicas constitucionais terão na tutela penal, e, no presente caso, no papel das obrigações tributárias dentro dessa tutela.

Este capítulo destina-se, então, a breve análise histórica das concepções do bem jurídico-penal que precederam àquelas que lhe atribuem fundamentação constitucional, sendo que será dada maior ênfase, pelas razões já expostas, a estas últimas. A seguir, será analisado o modelo constitucional delineado na atual Constituição brasileira e a aplicabilidade dos cânones destas últimas concepções ao ordenamento jurídico pátrio, atribuindo-se especial destaque à relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídico-penais.

1.2 Evolução histórica do conceito de bem jurídico

"Na Ciência do Direito Penal reina, há tempos, acordo em que o Direito Penal deve limitar-se à proteção de bens jurídicos. Porém, este acordo se rompe quando se trata de determinar o que é o que deve entender-se por 'bem jurídico'", adverte, de saída, Muñoz Conde.[4]

A idéia da necessidade de que a norma penal incriminadora estivesse destinada à proteção de um *bem jurídico* tem suas raízes nas formulações de Feuerbach e encontra sua mais atualizada abordagem nas pesquisas que procuram estabelecer o primado da Constituição, como fonte para a seleção dos bens jurídicos a serem tutelados penalmente.

1.2.1 A concepção de Feuerbach

Conforme adverte Cunha, "embora a paternidade do conceito de 'Bem jurídico' tenha sido atribuída pela historiografia a Birnbaum, há quem entenda que as raízes deste conceito se podem encontrar no período do Iluminismo Criminal".[5] Buscando combater a arbitrariedade do aparato criminal da época, procurou-se estabelecer limites ao direito de punir do Estado; tais limites se encontrariam num conceito material de delito que, segundo Anselm Feuerbach, consistiria sempre e necessaria-

(4) Em prólogo à obra de Hernán Hormazábal Malarée, *Bien jurídico y Estado Social y Democrático de Derecho*: el objeto protegido por la norma penal, p. 1.

(5) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 30. Polaino Navarrete nos dá conta, porém, de uma "pré-história" da concreta formulação do conceito de bem jurídico no Direito Penal formada, dentre outras, por concepções oriundas do pensamento de Montesquieu (POLAINO NAVARRETE, M., *El bien jurídico en el derecho penal*, p. 95).

mente na lesão de um direito subjetivo.[6] Estabelece-se, assim, o que Angioni denominou "teorema feuerbachiano": delito = violação de um direito subjetivo.[7]

Segundo as concepções próprias dessa época, a tutela penal fundamentar-se-ia em três pressupostos: existência de um direito subjetivo, danosidade social da conduta e necessidade de pena.[8]

Feuerbach fundamenta a existência do fato punível na lesão de um direito subjetivo, formado por uma faculdade jurídica privada ou uma atribuição externa e individual constitutivas do direito subjetivo.[9] Disso decorre que ali onde não se possa entrever a existência de um direito subjetivo não se pode falar em delito, "ainda que exista destruição ou menoscabo material de um objeto não vinculado positivamente a um determinado sujeito".[10]

Essa limitação intrínseca da concepção ora analisada demonstra a sua fragilidade e sua inadmissibilidade como valor absoluto no plano da dogmática jurídico-penal, pois, a "em numerosas figuras legais, a realidade valorada pelo legislador como digna de garantia penal, nada tem que ver, em essência, com o conceito estrito de direito subjetivo",[11] como ocorre nos delitos relativos à economia, à saúde pública, à confiança no tráfego...

O mérito da concepção de Feuerbach, porém, é o de alcançar precisão no conceito de bem jurídico, dotando-lhe de um significado com eficácia prática. Tanto é assim que o Código Penal da Baviera, de 1813, onde tomou corpo a política criminal desse jurista, destacou-se pela falta de incriminação de condutas contra a religião e a moral.[12]

Ademais, não se pode negar que sua concepção possuía atributos suficientes para exercer uma função limitadora do poder do legislador, já que estabelecia um conceito material de delito, sendo que, além disso,

(6) Cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 30, e HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 13.
(7) ANGIONI, F., op. cit., p. 22, n.2.
(8) Cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 32.
(9) POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 96.
(10) Idem, ibidem, p. 96.
(11) Idem, p. 99.
(12) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 15.

em alguns tipos penais, os direitos subjetivos são, efetivamente, concretos objetos de tutela, como bem apontado por Polaino Navarrete.[13]

"Em termos gerais", adverte Hormazábal Malarée, "a consideração material do delito como uma lesão de um direito não é mais que a expressão da teoria do contrato social no direito penal: os homens diante da insegurança que supõe viverem isolados, decidem organizar-se em sociedade e confiar ao Estado a conservação da nova ordem criada. O Estado surge como garante das *condições de vida em comum*".[14]

1.2.2 A concepção de Birnbaum

A paternidade da teoria jurídico-penal do bem jurídico, porém, é atribuída a Birnbaum, que, em obra datada de 1834, procurou demonstrar que, na verdade, não se poderia enxergar no objeto de proteção da norma penal um direito subjetivo, tal qual a concepção iluminista de Feuerbach.[15]

Na verdade, o delito lesionaria "bens" e não direitos subjetivos. Suponha-se, exemplificava Birnbaum, que perdemos algo ou fomos despojados de alguma coisa que para nós é um bem ao qual temos direito: este é o objeto de nosso direito e, mesmo que seja ele subtraído ou diminuído, nosso direito permanece incólume, nosso direito não se verá diminuído ou subtraído.[16] Em outras palavras, "o bem está estabelecido em relação com uma pessoa que é titular dele, constitui uma objetivação do que antes se encontrava na esfera do espiritual, isto é, dos direitos subjetivos".[17]

Sendo sua tese uma tentativa de superar o problema prático, criado pela concepção do delito como ofensa a um direito subjetivo, da impossibilidade de se incriminarem as condutas imorais, afirma ele que os bens foram dados aos homens pela natureza das coisas ou são o resulta-

(13) Op. cit., p. 98.
(14) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 13.
(15) Cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 46. Em sentido contrário, acentua Polaino Navarrete que a concepção de Birnbaum não é uma genuína exposição da teoria do bem jurídico, muito embora possa ser considerada um valioso antecedente imediato dela (POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 103).
(16) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 27.
(17) Idem, ibidem, p. 31.

do de sua evolução social; dessa forma, classifica os delitos em "naturais" e "sociais".[18] Sendo o bem portador de um valor, determinar quando um objeto merece tutela penal, ou seja, quando é elevado à categoria de bem, depende do sujeito que o valora e, pois, de uma decisão de caráter político, devendo-se considerar que o sujeito valorante é o próprio Estado.[19]

Tal concepção, no entender de Hormazábal Malarée, não institui limites ao poder punitivo estatal; aparece mais como um *instrumento restaurativo* do Estado, que lhe permitirá incriminar as condutas perturbadoras das condições sociais da Restauração.[20]

Conforme põe em relevo Polaino Navarrete, o mérito da concepção de Birnbaum foi ter alcançado uma configuração técnica do bem jurídico, dando forma abstrata ao objeto de proteção da lei penal e clarificando "de modo suficiente a circunstância de que a lesão do bem penalmente tutelado nada tem a ver com o respectivo significado da infração do Direito objetivo ou subjetivo".[21]

1.2.3 A concepção de Binding

O método positivista, próprio das ciências naturais, foi transposto para as ciências sociais, operando a mudança do método dedutivo para o indutivo, cujo objeto deixa de ser a idéia e passa a ser a matéria. "O pensamento é acrítico", pontua Hormazábal Malarée, "isento de toda valoração. Os fenômenos são pura e simplesmente aceitos como realidades e já não se trata de questioná-los, senão de explicá-los".[22]

O objeto do método positivista, no que diz respeito ao Direito, passa a ser o direito positivo, "tomado acriticamente como uma realidade dada, livre de todo juízo de valor e de toda especulação metajurídica ou filosófica".[23]

(18) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 28.

(19) Idem, ibidem, p. 31-2.

(20) Idem, p. 32.

(21) POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 103-4.

(22) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 35.

(23) Idem, ibidem, p. 37. Conforme acentua Cunha, "a mentalidade cientista, naturalista, comunicou-se das ciências (ditas) exactas às ciências humanas, influenciando a própria concepção do Direito; esta redução do existente ao empiricamente observável, actuou em sintonia com a descrença em valores metafísicos e conduziu a um profundo relativismo ou até nihilismo axiológico" (op. cit., p. 52).

Binding, representante dessa direção metodológica na ciência jurídico-penal, reduziu o seu estudo ao direito positivo. Para ele, o delito era a lesão de um direito subjetivo do Estado consubstanciado num direito de mandar e ser obedecido, desprovido, porém, de conteúdo.[24]

A redução do delito à lesão de um direito subjetivo do Estado, porém, não era capaz de diferenciar claramente os delitos de outras infrações administrativas, o que o levou a investigar um elemento material apto a fundamentar tal distinção: "Na busca desse elemento material, dirige sua atenção ao fim das normas. Assinala que 'o legislador busca as condições concretas para uma sã vida em comum, fixando sua vista, com muito mais energia que nos direitos, em pessoas, objetos e estados. Busca mais em ditas condições o que eu chamo o lado contrário: a substância que a agressão perturbadora do direito realça e atrai. E com isto se encontrou o objeto da imediata necessidade da pena: este se transforma em objeto da norma e sua lesão se cunhará como fato punível'. A estes objetos os denomina Binding bens jurídicos 'por sua qualidade de bens para a vida jurídica'".[25]

Define, então, o bem jurídico como "tudo o que em si mesmo não é um direito, mas que aos olhos do legislador é de valor como condição da vida sã da comunidade jurídica, em cuja manutenção incólume e livre de perturbações tem ela, segundo seu pensamento, interesse, de forma que procura com suas normas defender-se da não desejada lesão ou perigo".[26]

A determinação, porém, de quais sejam as condições concretas para uma vida sã da comunidade depende de um juízo de valor do legislador, limitado apenas pela natureza mesma das coisas e pelos princípios da lógica.[27]

Expressiva a síntese que faz Hormazábal Malarée do pensamento de Binding: "do contexto de toda a teoria jurídico-penal de Binding, o

(24) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 40.

(25) Idem, ibidem, p. 41.

(26) BINDING, K., *Compendio di diritto penale*: parte generale, p. 198.

(27) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 42.

que se depreende em essência é que, antes de mais nada, o delito importa uma infração ao dever de obediência que o cidadão tem frente ao Estado como titular de um direito subjetivo público: o poder de exigir dita obediência. Não obstante, realça que o que se lesiona com o delito não é a norma nem o mencionado direito subjetivo, senão o bem jurídico, que expressa concreta, material e objetivamente o que realmente se lesiona ou põe em perigo pela ação delitiva".[28]

Para essa concepção, além de o indivíduo encontrar-se diante do Estado, em total estado de submissão, o bem jurídico não possui conteúdo tal que possa limitar o direito de punir ou criticar o ordenamento penal posto; assim, parece-nos válida a assertiva de que a norma e o bem jurídico, na concepção de Binding, cumprem a função de "legitimação do poder coativo, podendo chegar a cobrir com um manto de legalidade a arbitrariedade estatal".[29]

1.2.4 A concepção de Von Liszt

O postulado inicial de Von Liszt para a elaboração de sua teoria é a de que o fim do Direito Penal é constituído exclusivamente por interesses humanos, ou melhor, por bens jurídicos: interesses juridicamente protegidos.[30]

Esses interesses vitais do indivíduo ou da comunidade preexistem à atividade legiferante – são criados pela vida – e a ela se impõem. Na medida em que passam a contar com a proteção do Direito, tais interesses são elevados à categoria de *bens jurídicos*: "A liberdade pessoal, a inviolabilidade do domicílio, o segredo da correspondência eram interesses vitais, como os direitos de autor e de inventor, muito antes de serem garantidos pela Constituição contra as intromissões arbitrárias do poder do Estado, ou pelas leis penais, contra as violações procedentes dos indivíduos. A necessidade cria a defesa e com a mudança dos interesses varia o número e a espécie dos bens jurídicos".[31]

Von Lizst tenta superar o formalismo de Binding inserindo um elemento material na concepção do bem jurídico; por tal razão é que a

(28) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 42.
(29) Idem, ibidem, p. 46.
(30) LISZT, F. Von. *Tratado de derecho penal*, p. 4.
(31) Idem, ibidem, p. 4.

ilicitude de uma conduta passa a ter duas dimensões: uma formal, consistente na transgressão de uma norma jurídica, e uma material, consistente na "lesão ou perigo de lesão a um interesse vital garantido pela norma (bem jurídico)".[32] Segundo ele, os bens jurídicos situam-se no limite entre a Política Criminal e o Direito Penal; daí por que, ao contrário da concepção de Binding, não sejam apenas um conceito jurídico mas, sim, uma criação da vida, da experiência.[33]

O mérito de sua concepção é justamente tentar encontrar um conceito de bem jurídico apto a colocar limites à atividade legiferante criminalizadora. A determinação, porém, de quais sejam os interesses vitais a serem tutelados pelas normas penais constitui questão deixada em aberto.

1.2.5 A concepção metodológica

A partir do começo do presente século, uma nova orientação intervém no desenvolvimento das concepções do bem jurídico. Trata-se da concepção metodológica.[34]

O primeiro representante dessa corrente é Honig, que, em 1919, identificou o bem jurídico com a *ratio* da norma.[35] Procurou-se, como acentua Angioni, empregar de forma mais limitada, porém mais profícua, o bem jurídico como um instrumento metodológico na fase de interpretação da norma penal incriminadora: "Com os termos 'objetos da tutela' ou 'bens jurídicos' 'nada mais se quer dizer senão o escopo, atribuído pelo legislador, às singulares disposições penais, na sua fórmula mais breve".[36]

Dessa forma, a "essência da noção de bem jurídico tutelado deriva, de modo necessário, dos limites da descrição legal respectiva e não reside na natureza dos bens e valores que a determinaram".[37] Essa con-

(32) Cf. PRADO, L. R., op. cit., p. 33.
(33) Cf. HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 47-8; POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 115; PRADO, L. R., op. cit., p. 33.
(34) Cf. ANGIONI, F., op. cit., p. 20; CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 64-5; HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 58-63; PRADO, L. R., op. cit., p. 33-4.
(35) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 64-5.
(36) ANGIONI, F., op. cit., p. 24.
(37) PRADO, L. R., op. cit., p. 35.

cepção, como facilmente se constata, subtrai do bem jurídico sua capacidade crítica e limitadora do poder punitivo estatal.

Representantes dessa concepção são, ainda, Schwinge e Grühnut, aos quais se atribui um esvaziamento ainda maior do conceito de bem jurídico, que perde, com eles, até mesmo sua potencialidade dogmática ao identificar-se totalmente com a *ratio legis*.[38]

Como destaca Angioni, a concepção metodológica teve o mérito de dar um maior desenvolvimento à teoria da interpretação, especialmente no que diz respeito ao método teleológico,[39] porém subtraiu do bem jurídico qualquer função limitadora do poder punitivo estatal, uma vez que, identificado com o escopo da norma, pouco importa qual seja tal escopo, daí que aponta o autor italiano, "uma das críticas mais freqüentemente opostas à concepção metodológica foi exatamente a do seu positivismo sem limites".[40]

A ascensão do nacional-socialismo na Alemanha trouxe consigo, segundo Hormazábal Malarée, a negação do bem jurídico.[41] Sendo a fonte do Direito o "espírito do povo", entendido como uma entidade em si mesma, e o elemento de coesão social a fidelidade, "O delito já não podia estabelecer-se como uma lesão a interesses ou às condições de vida em comum, senão como uma traição à fidelidade que todo indivíduo deve ao povo alemão".[42] Daí que não se admitisse uma concepção de bem jurídico limitadora do poder punitivo estatal, mas apenas com função teleológica e desprovida de qualquer conteúdo material.

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, a derrocada dos sistemas totalitários e a instauração de sistemas democráticos, novas concepções surgem a respeito do conceito e das funções do bem jurídico. Dentre elas destacam-se aquelas que abordam a matéria sob o ângulo sociológico e

(38) "(...) com Schwinge (e Grühnut) o bem jurídico torna-se simplesmente e apenas a *ratio legis*, confirmando-se na sua função interpretativa e perdendo todo traço de função dogmática" (ANGIONI, F., op cit., p. 25). No mesmo sentido, cf. CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 66.

(39) ANGIONI, F., op. cit., p. 27

(40) Idem, ibidem, p. 29.

(41) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 68.

(42) Idem, ibidem, p. 68-9.

as que buscam na Constituição o fundamento, o conceito e as funções do bem jurídico.[43]

1.2.6 As concepções sociológicas

A abordagem do bem jurídico, sob o ângulo sociológico, tem como representantes Amelung, Habermas, Jakobs e Hassemer.

Em sua teoria funcionalista da danosidade social, Amelung entende a sociedade "como um complexo sistema de interações, competindo ao Direito conferir-lhes estabilidade e, assim, garantir a funcionalidade do sistema".[44] Quando uma conduta viola as funções distribuídas pelo Direito, este as reafirma através da sanção, procurando manter a confiança da sociedade na funcionalidade do sistema.

Para ele, então, o bem jurídico como fundamento do Direito Penal deve ser substituído pelo conceito do que seja "socialmente danoso", sendo que, dentro dessa categoria, se encontrariam os "comportamentos disfuncionais", que são aqueles que impedem ou dificultam que o sistema social supere os problemas que obstaculizam seu progresso.[45] O Direito Penal somente poderia criminalizar essas condutas disfuncionais ou socialmente danosas.

Amelung pretende encontrar um conceito de danosidade social que seja pré-jurídico com capacidade, portanto, para servir de orientação ao legislador.[46]

Entre os valores da pessoa humana e da sociedade, Amelung dá destaque a este último. E assim o é porque o que realmente importa à teoria do sistema social é a manutenção e defesa das condições de sobrevivência do sistema. "Assim", adverte Cunha, "a teoria sistêmica não apõe nenhum limite à funcionalização da pessoa, se tal se afigurar necessário para a estabilização do sistema: 'Uma vez que toda a solução de problemas tem os seus custos, é pensável a solução de um problema do sistema à custa da tutela da pessoa e, se necessário, mediante o sacrifício da existência dos cidadãos individuais".[47] Em face da consagração cons-

(43) Estas últimas serão detidamente analisadas no tópico seguinte.

(44) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 91.

(45) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 110.

(46) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 91.

(47) Idem, p. 93.

titucional da inviolabilidade da pessoa humana, que Amelung entende como um "custo" para o sistema, não há, porém, como deixar de entender como socialmente danosa também a ação lesiva da pessoa.[48]

Cunha assinala que a "neutralidade política" da teoria, retirando do Direito todo o seu conteúdo, nada dizendo sobre a forma como deve estar organizada a sociedade e sequer quais os valores que a devam reger, faz com que ela possa ser aproveitada por qualquer ideologia.[49] Por outro lado, para definir o que seja socialmente danoso, socorre-se Amelung, contrariamente à sua intenção inicial, de um conceito positivista de bem jurídico: "Na verdade, acaba por concluir que pré-positivos são 'apenas os problemas fundamentais de organização da vida em comum', mas que as soluções 'têm de ser determinadas pelo genial instrumento de resolução dos problemas que é o direito positivo (...)'. Deste modo, o conceito de danosidade social não substitui o conceito de bem jurídico, mas vem complementá-lo e 'servir-lhe de pano de fundo'. É o bem jurídico que vai determinar 'qual o objeto sobre o qual incidem os efeitos danosos de um crime', para cuja determinação foi necessário proceder-se a juízo de valor. Ora, qualquer juízo de valor pressupõe um 'sujeito valorador' – este sujeito vai ser o legislador. Assim, remete a decisão fundamental para a 'vontade do legislador' com o conseqüente risco de 'ter de se ver convertido em bem jurídico qualquer objeto que o legislador tem por valioso e digno de proteção'. Ao pensamento da danosidade social caberá apenas o papel de refletir 'sobre as condições funcionais da ordenação social como base de valoração para a determinação dos bens jurídicos".[50]

No mesmo sentido, pondera Fiandaca que a teoria, ao definir o delito como fenômeno que cria obstáculos ao funcionamento do sistema social, não consegue indicar o que, em concreto, deva ser punido pelo legislador, "sem contar o aspecto decisivo, ou seja, que uma perspectiva meramente sociológica não pode ser capaz de sugerir parâmetros de criminalização (potencialmente) vinculantes em sede legislativa".[51]

(48) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 93. No mesmo sentido: HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 111.

(49) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 94.

(50) Idem, p. 96.

(51) FIANDACA, G., Il "bene giuridico" come problema teorico e come criterio di politica criminale, p. 61.

Habermas, por sua vez, entende que a legitimidade de uma decisão reside no consenso social que lhe sustenta e que somente é possível dentro de uma "situação ideal de diálogo", isto é, em uma "situação em que todos os destinatários das normas tenham as mesmas oportunidades de participação ('diálogo isento de dominação') e sejam apenas movidos pela procura de uma decisão racional". Dentro desse quadro, caberia ao Direito a garantia dos pressupostos que tornassem possível essa "situação ideal de diálogo".[52] A criminalização, por sua vez, estaria autorizada quando procedente de um racional consenso intersubjetivo, que é, para ele, critério de "verdade". Esse consenso racional seria o único apto a indicar quais os interesses gerais e particulares a proteger.

Conforme indica Cunha, duas ordens de reservas podem ser feitas à concepção de Habermas. A primeira delas, de ordem prática, diz respeito à dificuldade prática em se conseguir uma situação ideal de diálogo que conduza os participantes a intervenções imparciais. A segunda, por sua vez, de cariz substancial, relaciona-se com a distinção entre Verdade e Justiça e os meios para atingi-las. O consenso é um meio de se atingir a Verdade e a Justiça, mas com elas não se deve confundir. Como meio, está sujeito a falhas. Assim, conclui ela, "não nos parece correto dizer que é no consenso racional que se baseia a Verdade, mas sim que o consenso racional é *uma (ou é a) via legítima para se atingir a Verdade*".[53]

Jakobs coloca a questão da legitimação material do direito penal desde a perspectiva da vigência da norma. Assim, o bem jurídico defendido pelo Direito Penal seria a resistência à defraudação das expectativas, ou, em outras palavras, a vigência da norma. Explica-se: para ele "a contribuição que faz o direito penal para a manutenção da estrutura social e estatal se realiza na garantia da vigência das normas já que desta maneira contribui à coesão social assegurando a não defraudação das expectativas".[54]

Exemplifica com os crimes contra o patrimônio. Nestes o que se protege não é a coisa alheia, sequer a relação do proprietário com sua coisa como unidade funcional destinada à satisfação de necessidades ou

(52) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 97-8.

(53) Idem, ibidem, p. 101-2.

(54) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 112.

à obtenção de benefícios, mas, sim, o que se protege é a vigência do conteúdo da norma.[55]

Seu conceito de bem jurídico, portanto, não tem qualquer conotação axiológica, não possuindo função crítica e sequer limitadora do poder punitivo estatal.

Hassemer, por outro lado, parte da insuficiência das teorias do bem jurídico com função crítica, incapazes de responder à questão do por que determinada sociedade criminaliza certas condutas e não outras, para elaborar uma teoria do bem jurídico que mantenha relação com a realidade. Segundo ele, a questão pode ser respondida desde que se analise a valoração que a sociedade dá aos objetos que pela conduta a incriminar podem ser lesados ou expostos a perigo; valoração esta que depende de três fatores: a) freqüência dessas condutas; b) intensidade da demanda do objeto em questão; e c) medida da ameaça.[56] Esses fatores, porém, "não operam em nível da sua consistência objetiva; ao contrário, os fatos sociais da criminalização seriam diversamente percebidos em função dos contextos culturais e sociais de referência e de seu histórico evolver".[57]

Em busca de um princípio pré-positivo que seja capaz de estabelecer uma hierarquia entre os bens jurídicos, conclui Hassemer, após buscá-lo através de história, que as decisões incriminadoras estão vinculadas a um contexto histórico e cultural concreto. Assim, o valor que se dá a um bem jurídico não tem um fundamento racional. Dessa forma, coloca ele "o conceito de bem jurídico no contexto histórico-cultural em que se faz a valoração, circunstância que não pode ser ignorada pela política criminal".[58]

Isto, porém, não implica num mero decisionismo legislativo na medida em que o arbítrio do legislador "encontraria barreiras insuperáveis nas atitudes axiológicas correspondentes a todas as normativas sociais dominantes".[59] Ainda assim, a política penal dos bens jurídicos não se reduz a mera "caixa de ressonância" das concepções sociais

(55) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 113.
(56) Idem, ibidem, p. 116.
(57) FIANDACA, G., op. cit., p. 62.
(58) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 117.
(59) FIANDACA, G., op. cit., p. 62.

dominantes na medida em que reconhece Hassemer a importância de uma "experiência social dos valores orientada segundo a Constituição".[60]

Não obstante as objeções que podem ser opostas a essa concepção,[61] tem ela o mérito de destacar "a exigência de dilatar o horizonte cognoscitivo da doutrina do bem jurídico até nela compreender o estudo das condições empíricas que lhe garantem o sucesso prático"[62] e de destacar o papel orientador da Constituição.[63]

1.3 Fundamentação constitucional do bem jurídico

1.3.1 Introdução

Neste tópico serão analisadas aquelas concepções que buscam, na Constituição de um Estado, o fundamento e o conteúdo dos bens jurídicos. Podem ser divididas em dois grupos, tendo-se em vista a maior ou menor vinculação entre o conteúdo e a construção das normas incriminadoras e os valores constitucionais. Assim, as *concepções de caráter geral* postulam uma vinculação mais aberta e menos vinculante entre tutela penal e valores constitucionais; o contrário, porém, é defendido pelas *concepções de caráter estrito* ou *de fundamento constitucional estrito*, que propõem uma íntima vinculação entre as duas ordens, chegando a traçar limites para a própria configuração dos tipos incriminadores a cargo do legislador.

Deve-se advertir que a origem desse tipo de abordagem é tipicamente européia. Apenas nas duas últimas décadas, por diversas razões, dentre elas a longa ditadura militar, a doutrina nacional despertou para o tema e iniciou a exploração de seus postulados e conseqüências em nosso ordenamento jurídico-penal, sendo especialmente profícuo aquele que se estabeleceu a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988. Por estas razões, optamos por tratar da abordagem nacional da teoria constitucional do bem jurídico, quando da análise de sua aplicabilidade à nova ordem constitucional instaurada a partir de 1988.

(60) Idem, ibidem, p. 62.
(61) Idem, p. 63-4.
(62) Idem, p. 63.
(63) Idem, p. 64.

1.3.2 Concepções de caráter geral

De forma geral, as posições integrantes desse grupo vêem na Constituição "um quadro de referência a partir de princípios muito gerais, englobantes da unidade de sentido constitucional, como é o princípio do Estado de direito material, democrático e social".[64] Ao legislador penal estaria vedada qualquer via criminalizadora que contrariasse essa concepção de Estado; porém, para além desse limite, teria ampla liberdade. Conforme destaca Cunha, "é a posição assumida pela maioria da atual doutrina alemã".[65]

1.3.2.1 A concepção de Sax

Walter von Sax, partindo da constatação de que a pena implica evidente e inegável violação aos valores morais de seu destinatário, considera que o seu uso deve limitar-se aos estritos casos de merecimento e de necessidade de pena (*Strafwürdigkeit*),[66] defendendo a via criminalizante como a *ultima ratio*. O sistema de valores constitucionais, para ele, serviria de limite ao legislador penal apenas na medida em que não pudesse haver contraste entre aquele sistema de valores e o sistema penal;[67] mas não no sentido de que o sistema penal devesse limitar-se aos valores constitucionalmente consagrados, tanto que admitia que "o catálogo dos bens penalmente protegidos é mais amplo do que aquele dos valores constitucionalmente relevantes".[68]

1.3.2.2 A concepção de Roxin

Roxin, por sua vez, parte da concepção de Estado de Direito contida na Constituição tedesca para determinar a finalidade (e o fundamento) da pena. Partindo do disposto no art. 20, II, 1, da Lei Fundamental, que estabelece que todo o poder emana do povo, afirma ele que nenhuma atividade estatal poderá ter outra função que não a de "criar e garantir a um grupo reunido, interior e exteriormente, no Estado, as condições de uma existência que satisfaça as suas necessidades".[69] A função do Direito Penal seria a de "garantir a todos os cidadãos uma vida em comum livre de perigos".[70] A soberania popular, que imprime cunho democrático ao Estado, também conduz à ilegitimidade de se tutelar a moral por meio de normas penais, já que próprio da democracia é a tolerância.

(64) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 129.
(65) Idem, p. 129.
(66) Idem, p. 140, n. 386.
(67) FIANDACA, G., op. cit., p. 45-6.
(68) Idem, ibidem, p. 46. Consulte-se, ainda, HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 121-2; POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 205-6.

Fiandaca descreve o raciocínio desenvolvido por Roxin com as seguintes palavras: "A tese se articula segundo a seguinte cadência: 1) as finalidades de tutela do instrumento penalístico vão determinadas em função das esferas de atividades que hoje competem ao Estado; 2) o hodierno Estado democrático de direito, enquanto laico e fundado na soberania popular, não pode perseguir o aperfeiçoamento moral dos cidadãos adultos, mas deve limitar-se a assegurar as condições de uma convivência pacífica; 3) o direito penal, ao fornecer seu contributo em tal direção, deve antes de tudo garantir os bens jurídicos fundamentais que estão sob os olhos de todos, como a vida, a integridade física, a liberdade, o patrimônio etc.[71]

Por tais razões, Roxin concebe os bens jurídicos como aquelas "condições valiosas em que se concretizam os pressupostos da vida em comum".[72] Como se percebe, não procurou ele formular um conceito "material" de bem jurídico apto a fornecer, mediante procedimentos lógico-dedutivos, os concretos objetos de tutela penal,[73] ou, como observa Cunha, não buscou derivar o âmbito da tutela penal de um conceito abstrato de bem jurídico, mas sim e pelo contrário chegou ao bem jurídico "através da indagação sobre os fins da pena, de acordo com o tipo de Estado constitucionalmente consagrado e seus princípios fundamentais".[74]

Mas a tutela penal, na concepção do penalista tedesco, não se limitaria aos bens jurídicos, devendo alcançar, ainda, *prestações públicas*

(69) ROXIN, K., *Problemas* ..., cit., p. 27.
(70) Idem, ibidem, p. 27.
(71) FIANDACA, G., op. cit., p. 46.
(72) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 122.
(73) Observação que se encontra em FIANDACA, G., op. cit., p. 47.
(74) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 145.

próprias de uma concepção constitucional de Estado que lhe atribui funções promotoras do bem-estar social, no âmbito da assistência social: "Concretamente, e em relação ao nosso tema, tal significa que em cada situação histórica e social de um grupo humano os pressupostos imprescindíveis para uma existência em comum se concretizam numa série de condições valiosas, como, por exemplo, a vida, a integridade física, a liberdade de atuação ou a propriedade, as quais todo o mundo conhece; numa palavra, os chamados bens jurídicos; e o direito penal tem que assegurar esses bens jurídicos, punindo a sua violação em determinadas condições. No Estado moderno, junto a esta proteção de bens jurídicos previamente dados, surge a necessidade de assegurar, se necessário através dos meios do direito penal, o cumprimento das prestações de caráter público de que depende o indivíduo no quadro da assistência social por parte do Estado. Com esta dupla função, o direito penal realiza uma das mais importantes das numerosas tarefas do Estado, na medida em que apenas a proteção dos bens jurídicos constitutivos da sociedade e a garantia das prestações públicas necessárias para a existência possibilitam ao cidadão o livre desenvolvimento da sua personalidade, que a nossa Constituição considera como pressuposto de uma condição digna".[75]

Essa dicotomia do objeto de tutela penal, foi superada em obra recente, na qual, partindo das limitações previamente estabelecidas pelos princípios constitucionais, afirma o autor que um conceito de bem jurídico político-criminalmente vinculante só pode derivar das incumbências do Estado de Direito, baseado na liberdade do indivíduo, estabelecidas na Constituição. Nesse sentido, bens jurídicos seriam as "circunstâncias dadas ou finalidades que são úteis para o indivíduo e seu livre desenvolvimento no marco de um sistema social global estruturado sobre a base dessa concepção dos fins ou para o funcionamento do próprio sistema".[76] Como se vê, abandona ele a distinção entre bens jurídicos e prestações públicas, inserindo estas últimas no seu novo conceito de bem jurídico, mais abrangente e mutável, de origem constitucional.

(75) ROXIN, K., *Problemas* ..., p. 25-6. No mesmo sentido: CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 144; FIANDACA, G., op. cit., p. 46; HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 123.

(76) ROXIN, K., *Derecho penal*: parte general – Fundamentos. La estructura de la teoría del delito, p. 56.

Por todas essas razões, Roxin conclui que (a) o Direito Penal tem natureza subsidiária: "A intervenção penal como a 'ultima ratio' da política de proteção estatal, apenas naqueles casos em que uma outra forma menos drástica de sanção não se mostre suficientemente eficaz, teria a sua razão de ser, precisamente, no fato da pena interferir com valores essenciais do indivíduo";[77] e que (b) o legislador não está autorizado a criminalizar condutas simplesmente imorais.[78]

Quanto à natureza subsidiária do Direito Penal, afirma o autor que somente podem ser punidas "as lesões de bens jurídicos e as contravenções contra fins de assistência social, se tal for indispensável para uma vida em comum ordenada".[79] E assim deve ser porque a sanção penal, como já dissemos, é a mais grave de que dispõe o sistema jurídico. "Com efeito, para a pessoa atingida, cada pena significa um dano dos seus bens jurídicos cujos efeitos atingem não raro o extermínio da sua existência ou, em qualquer caso, restringem fortemente a sua liberdade pessoal";[80] daí que somente se deva recorrer a ela em último caso. Assim, segundo o entendimento do autor, o bem jurídico recebe dupla proteção: "*através* do direito penal e *ante* o direito penal, cuja utilização exacerbada provoca precisamente as situações que pretende combater".[81]

(77) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 144-5.

(78) ROXIN, K., *Problemas* ..., cit., p. 29; FIANDACA, G., op. cit., p. 47. "A exclusão de condutas simplesmente imorais do âmbito da criminalidade", explica Cunha, "resultaria da já referida necessidade de, num Estado baseado na soberania popular, se respeitarem as opções de vida de cada pessoa e não ser mais pensável encontrar uma fundamentação 'transcendente' ao homem, para que um grupo de pessoas (mesmo que majoritário, acrescentamos nós) pudesse impor a outro grupo determinadas concepções de vida, pretendendo também moldá-lo moralmente" (CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 145).

(79) ROXIN, K., *Problemas* ..., cit., p. 28.

(80) Idem, p. 28.

(81) Idem, p. 28. Adverte Roxin que a utilização indiscriminada da sanção penal, "quando bastem outros procedimentos mais suaves para preservar ou reinstaurar a ordem jurídica, carece da legitimidade que lhe advém da necessidade social, e a paz jurídica vê-se perturbada pela presença de um exército de pessoas com antecedentes penais numa medida superior à que pode ser fundamentada pela cominação legal" (idem, p. 28).

A subsidiariedade do Direito Penal conduz à adoção de algumas diretrizes de Política Criminal: ao Direito Penal não incumbe a repressão à infração contra meros regulamentos de ordenação; não deve o legislador conferir a todas as leis "um cinturão protetor jurídico-penal, decretando no final das mesmas que será castigado quem infrinja as disposições precedentes";[82] a assistência social deve ter prioridade como instrumento mais eficaz do que a pena no combate a determinadas infrações, devendo-se "utilizar o direito penal para proteger bens jurídicos essenciais e assegurar os objetivos das prestações necessárias para a existência, apenas onde não bastem para a sua prossecução meios menos gravosos",[83] já que "é evidente que nada favorece tanto a criminalidade como a penalização de qualquer bagatela".[84]

1.3.2.3 A concepção de Figueiredo Dias

O mais recente posicionamento de Jorge de Figueiredo Dias orienta-se nesse mesmo sentido.

Partindo de uma perspectiva teleológico-funcional e racional do Direito Penal,[85] define o bem jurídico-penal como "a *expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objeto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso*".[86]

(82) ROXIN, K., *Problemas ...*, cit., p. 29.

(83) Idem, p. 29.

(84) Idem, p. 29.

(85) "De *teleológico-funcional*, na medida em que se reconheceu definitivamente que o conceito material de crime não podia ser deduzido das idéias vigentes *a se* em qualquer ordem extrajurídica e extrapenal, mas tinha de ser encontrado no horizonte de compreensão imposto ou permitido pela própria função que ao direito penal se adscrevesse no sistema jurídico-social. De *racional*, na medida em que o conceito material de crime vem assim a resultar da função do direito penal de *tutela subsidiária (ou de 'ultima ratio') de bens jurídicos dotados de dignidade penal (de 'bens jurídico-penais');* ou, o que é dizer o mesmo, *de bens jurídicos cuja lesão se revela digna de pena.* Bens jurídicos nos quais afinal se concretiza jurídico-penalmente, em último termo, a noção sociológica fluída da danosidade ou da ofensividade sociais supra aludida" (DIAS, J. F., *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*, p. 62).

(86) Idem, p. 63 – grifos do original.

Esse bem jurídico deve obedecer a uma série mínima irrenunciável de condições para que se legitime: deve ter um *conteúdo material*, ou seja, ser "substanciável", para que possa ser indicador útil do conceito material de crime; e deve servir como *padrão crítico* das normas constituídas e a constituir. Para tanto, "ele só pode surgir, não como imanente ao sistema normativo jurídico-penal e dele resultante, mas antes como noção *transcendente* – e neste sentido *transistemática* – relativamente àquele. Ele deve finalmente ser *político-criminalmente orientado* e nesta medida, também ele, intra-sistemático relativamente ao sistema social e, mais concretamente, ao sistema jurídico-constitucional".[87]

Não nega, Figueiredo Dias, que os bens do sistema social preexistem à tutela penal, porém, "os bens do sistema social se transformam e se concretizam em *bens jurídicos dignos de tutela penal* (em *bens jurídico-penais*)[88] através da *ordenação axiológica jurídico-constitucional*":[89]

"Logo por aqui se deve concluir que um bem jurídico político-criminalmente vinculante existe ali – e só ali – onde se encontre *refletido* num valor jurídico-constitucionalmente reconhecido em nome do sistema social total e que, deste modo, se pode afirmar que 'preexiste' ao ordenamento jurídico-penal. O que por sua vez significa que entre a ordem axiológica jurídico-constitucional e a ordem legal – jurídico-penal – dos bens jurídicos tem por força de se verificar uma qualquer *relação de mútua referência*. Relação que não será de 'identidade', ou mesmo de 'recíproca cobertura', mas de *analogia material*, fundada numa essencial *correspondência de sentido e* – do ponto de vista da sua tutela – *de fins*. Correspondência que deriva, ainda ela, de a ordem jurídico-constitucional constituir o quadro obrigatório de referência e, ao mesmo

(87) Idem, p. 65.

(88) O autor estabelece diferenças entre *bens jurídicos* e *bens jurídico-penais*. Segundo ele, tanto o direito penal como as contra-ordenações têm atrás de si bens jurídicos, tal qual "toda ilicitude administrativa, disciplinar ou mesmo civil". "A verdade é porém", adverte o autor, "que não se pode dizer aqui – como nos crimes – que estes bens são bens jurídico-*penais*, que *preexistem* à proibição da sua lesão e que possuem uma referência obrigatória à ordenação axiológica jurídico-constitucional; antes se trata de bens jurídico-administrativos que, como tal, são constituídos *através da proibição e por força dela*" (idem, p. 77).

(89) Idem, p. 66.

tempo, o critério regulativo da atividade punitiva do Estado. É nesta acepção, e só nela, que os bens jurídicos protegidos pelo direito penal se devem considerar concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos e deveres fundamentais. É por esta via – e só por ela em definitivo – que os bens jurídicos se 'transformam' em *bens jurídicos dignos de tutela penal* ou *com dignidade jurídico-penal*".[90]

Conseqüências da orientação defendida, enumera-as Figueiredo Dias: a) *puras violações morais não conformam a lesão de um autêntico bem jurídico*; b) *não conformam autênticos bens jurídicos proposições (ou imposições de fins) meramente ideológicas*; c) "objeto de criminalização não deve ainda constituir, por igual motivo, a *violação de valores de mera ordenação*, subordinados a uma certa política estatal e por isso de entorno claramente jurídico-administrativo"; d) "toda norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é *nula*, por *materialmente inconstitucional*, e como tal deve ser declarada pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias".[91]

Adverte, porém, que embora não possa haver criminalização onde não se identifique o propósito de tutela de um bem jurídico-penal, a existência deste não é suficiente para legitimar a tutela penal, sendo indispensável um critério adicional que permita auferir tal legitimidade: o da *necessidade (carência) de tutela penal*: "A violação de um bem jurídico-penal não basta por si para desencadear a intervenção, antes se requerendo que esta seja absolutamente indispensável à livre realização da personalidade de cada um na comunidade. Nesta precisa acepção o direito penal constitui, na verdade, a *ultima ratio* da política social e sua intervenção é de natureza definitivamente *subsidiária*".[92]

1.3.2.4 A concepção de Rudolphi

Hans Joachim Rudolphi assim definiu os bens jurídicos: "bens jurídicos são 'unidades sociais de função' (ou seja, em poucas palavras,

(90) DIAS, J. F., *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*, p. 67.
(91) Idem, ibidem, p. 75-7.
(92) Idem, p. 78.

entidades instrumentais) indispensáveis à 'vida social que se desenvolve no quadro da Constituição': tal seria uma vida social baseada na liberdade e responsabilidade do indivíduo".[93]

Parte ele também da consagração constitucional do Estado de Direito para concluir que o Direito Penal somente poderá intervir para a proteção das *condições de vida* de determinada sociedade, que podem ser encontradas no quadro valorativo estabelecido pela Constituição. Tais condições de vida, porém, os bens jurídicos, não são unidades valorativas estáticas, mas, sim, funcionam como *unidades de função social* que têm as normas constitucionais como parâmetros basilares.[94] Os bens jurídicos, no entender de Rudolphi, possuem características funcionais e dinâmicas, "uma vez que as condições de vida em comum se vão desenvolvendo e modificando, não sendo estáticas as exigências para a convivência humana",[95] devendo sempre haver um equilíbrio entre as exigências sociais e as pessoais, equilíbrio este que tem como ponto de partida e como limite a liberdade individual.[96]

Polaino Navarrete, sob o ponto de vista crítico, acentua que essa visão funcional e dinâmica dos bens jurídicos constitui o aspecto positivo central do entendimento de Rudolphi. Acentua o professor espanhol, porém, que o próprio conceito de *unidade de função social* é ambíguo e amplo demais, prejudicando o seu estudo científico, dificultando a caracterização técnica da natureza do objeto de tutela da norma penal, sobre a qual se funda o conteúdo material de todo injusto típico.[97]

1.3.2.5 A concepção de Marx

Dentro desse grupo encontramos, ainda, a concepção de Michael Marx, que, segundo Hormazábal Malarée, parte de uma concepção ideal de Estado para dela extrair uma definição de bem jurídico, seguindo o pressuposto de que haveria uma identidade entre os fins desse Estado, os fins do Direito e os fins do Direito Penal, conseqüentemente. Se, no plano constitucional, o art. 1.º da Lei Fundamental declara que o Estado

(93) FIANDACA, G., op. cit., p. 48.
(94) Cf. PRADO, L. R., op. cit., p. 52.
(95) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 146.
(96) Idem, ibidem, p. 147.
(97) POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 249.

se baseia na dignidade do homem, este deve ser o objeto central do Direito penal: um homem que se desenvolve e se realiza como um ser livre. Daí que o Direito Penal deva proteger as condições externas necessárias ao homem para a realização de seu desenvolvimento pessoal, os bens jurídicos seriam, então, "aqueles objetos que o homem necessita para sua livre auto-realização".[98]

1.3.2.6 A concepção de Mir Puig

Para Mir Puig, o Direito Penal em um Estado Social e Democrático deve assegurar proteção efetiva a todos os membros da sociedade, atuando de forma a prevenir delitos, "entendidos como aqueles comportamentos que os cidadãos estimem danosos para seus bens jurídicos – 'bens' não em um sentido naturalista nem ético-individual, senão como possibilidades de participação nos sistemas sociais fundamentais –, e na medida em que os mesmos cidadãos considerem graves tais fatos".[99]

A partir do prisma daquele modelo de Estado, deve-se exigir de um conceito político-criminal de bem jurídico que (a) o distinga dos valores puramente morais, facilitando a demarcação dos âmbitos próprios da Moral e do Direito; (b) além disso, devem ser situados os bens merecedores de tutela jurídico no terreno do social, exigindo que constituam condições de funcionamento dos sistemas sociais; (c) mas o bem jurídico, além de importar ao sistema social, deve-se traduzir em concretas possibilidades para o indivíduo. "Porém, nem tudo quanto possua dita matéria – de interesse social relevante para o indivíduo – poderá, obviamente, elevar-se à categoria de bem merecedor de tutela jurídico-penal, de bem jurídico-penal".[100] Para que um bem possa considerar-se um bem *jurídico-penal*, são necessárias duas condições: suficiente importância social e necessidade de proteção pelo Direito Penal.[101]

Quanto à apuração da importância social de um bem, continua o autor, não se pode negar que o seu reconhecimento constitucional deve servir de critério relevante para se decidir se nos achamos diante de um

(98) HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 125.

(99) MIR PUIG, S., *El derecho penal en el Estado Social y Democrático de derecho*, p. 37.

(100) Idem, ibidem, p. 161.

(101) Idem, p. 162.

interesse fundamental para vida social que reclame proteção penal; porém tal critério não é suficiente, por diversas razões: a) porque a função primária da Constituição não é a de regular o comportamento dos cidadãos entre si, mas sim a de estabelecer os fundamentos do exercício do poder político;[102] b) porque não se pode admitir que a Constituição imponha ao Estado somente o dever de respeitar os direitos fundamentais, senão também o de sancionar penalmente sua vulneração, o que implica numa "ponderação de interesses não elaborada expressamente pela Constituição";[103] c) porque, apesar do reconhecimento constitucional de um determinado bem, seria contrário ao princípio de proporcionalidade protegê-lo penalmente de todo ataque, inclusive ínfimo, sem requerer um mínimo de afetação do bem.[104]

1.3.2.7 A concepção de Polaino Navarrete

Em minuciosa monografia sobre o tema do bem jurídico, Polaino Navarrete coloca-o no centro da antijuridicidade penal. Para ele a antijuridicidade, a par de revestir um caráter formal, possui um conteúdo substancial: a norma punitiva é estabelecida em atenção à existência de um bem ou valor de relevância ético-social de tal grandeza que reclama a proteção jurídica mais estrita: a de cunho penal.[105]

Bens e valores constituem os objetos de tutela penal conferida pela descrição legal de comportamentos típicos. A intervenção punitiva em todo caso se dá para a garantia dos princípios fundamentadores da vida humana em sociedade, em conformidade com os postulados de Justiça material na proteção jurídica das pessoas, nas dimensões individuais e sociais da personalidade.[106]

Para ele, a noção de bem jurídico restringe-se ao âmbito exclusivo daqueles que demandam uma proteção normativa de maior rigor, fundada, por sua vez, na especial relevância axiológica pelo caráter fundamental que sustenta e na gravidade do ataque contra ele dirigido. Essa ponderação normativa acerca da exigência de garantia do objeto de proteção

(102) Idem, p. 163.

(103) Idem, p. 164.

(104) Idem, p. 164.

(105) POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 89.

(106) Idem, p. 285.

fundamenta-se na esfera de desenvolvimento da pessoa, na medida da singular transcendência inerente a tal objeto nas múltiplas facetas do progresso evolutivo da pessoa no núcleo social. Por essas razões, não pertence à natureza mesma do conceito de bem jurídico a distinção entre bens jurídicos individuais e universais que o autor entende totalmente descabida.[107]

A seleção positiva dos bens jurídicos deve obedecer às exigências de adequação aos postulados ético-sociais informadores dos princípios fundamentadores da vida humana em sociedade, às condições mínimas de respeito rígido da liberdade e da dignidade da pessoa humana e às prescrições de caráter constitucional que, com certa freqüência, contêm as Constituições.[108] Conforme destaca o autor, quando discorre sobre a característica normativa do bem jurídico, um "objeto" não é um bem jurídico simplesmente porque o legislador o protege com a sanção penal, mas, sim, porque pré-positivamente resulta credor de proteção, ou seja, sua essência é metajurídica e pré-legal.[109]

Outrossim, define sinteticamente o bem jurídico como sendo aquele bem ou valor merecedor da máxima proteção jurídica, cuja outorga é reservada às prescrições do Direito Penal.[110] Devendo-se entender como bem, no específico âmbito técnico do bem jurídico, todos os objetos que, sendo úteis à satisfação de necessidades pessoais, assumem importância de tal grau no âmbito da convivência humana que são estimados como merecedores da máxima garantia do ordenamento. Os valores, por sua vez, devem ser entendidos como atributos anímico-espirituais de especial transcendência para a auto-realização da pessoa em sociedade, "que repercutem de uma forma imanente na própria estrutura de configuração do núcleo social, em cujo círculo se provê o desenvolvimento das aspirações individuais em uma ordem jurídica abstrata de liberdade, respeito e colaboração recíprocos".[111]

A seguir, destaca as características do bem jurídico: a) objetivo (substancial): já que deve ser entendido como um conceito de existência

(107) POLAINO NAVARRETE, M., op. cit., p. 266-7.
(108) Idem, ibidem, p. 267.
(109) Idem, p. 275.
(110) Idem, p. 270.
(111) Idem, p. 268.

na realidade do mundo exterior, precedente à apreciação subjetiva;[112] b) normativo (jurídico): uma vez que a pressuposta existência de uma característica conceitual ôntica apriorística (de natureza fática ou espiritual) não exclui a necessidade de uma posterior valoração jurídico-normativa;[113] c) relativo (dinâmico): na medida em que a apreciação valorativa das possíveis noções constitutivas da categoria do bem jurídico está condicionada por uma constelação de mutáveis circunstâncias imanentes à própria historiciedade existencial do homem;[114] d) supramaterial (espiritual): no sentido de que o conceito de bem jurídico traduz o valor que um "algo" possui para o particular e para a coletividade, e não este "algo" em si mesmo considerado;[115] e) transpessoal (supra-individual): no sentido de que o objeto da tutela penal não se limita aos bens jurídicos individuais, mas se estende aos bens jurídicos supra-individuais.[116]

1.3.2.8 A concepção de Dolcini e Marinucci

Emilio Dolcini e Giorgio Marinucci, alinhando-se com os demais penalistas, destacam que o modelo de crime como ofensa a bens jurídicos tem, em Itália, categoria de força vinculante de verdadeiro princípio constitucional. Tal modelo deriva do próprio Estado delineado pela Constituição italiana de 1948: pluralista, laico e inspirado em valores de tolerância, no qual todo o poder emana do povo, baseado na dignidade humana e no qual se atribui ao homem um conjunto de direitos invioláveis. Dessa conformação do Estado deriva que "o direito penal não deve perseguir fins transcendentes ou éticos; não pode degradar o homem à condição de mero 'objeto de tratamento' pelas suas presumíveis tendências anti-sociais, nem pode fazer assentar o crime em meras atitudes interiores ou na vontade pura e simples – de qualquer maneira manifestada – de desobedecer às leis".[117] Destarte, concluem os autores que o Direito Penal só pode ser entendido como instrumento de proteção de bens jurídicos.

(112) Idem, p. 272.
(113) Idem, p. 273.
(114) Idem, p. 277.
(115) Idem, p. 279.
(116) Idem, p. 280.
(117) DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 152.

O princípio da ofensividade que preside tal modelo de Direito Penal e a garantia dos direitos de liberdade do cidadão "impede, de fato, o legislador, de antecipar o recurso à sanção penal ao momento em que se manifestam, de qualquer modo, vontade ou personalidade hostis à lei, impondo-lhe que espere a verificação de lesões tangíveis ou ameaças à integridade desta ou daquela realidade ou relação existente no mundo exterior".[118]

Asseveram, porém, que um tal modelo não impõe diretivas quanto ao próprio conteúdo das normas incriminadoras: "Como mostra a experiência italiana sob o fascismo, as normas incriminadoras podem de fato ser construídas segundo a forma liberal da ofensa a bens jurídicos, mas, simultaneamente, ter os conteúdos mais iliberais".[119] Fica, então, a questão: a Constituição, para além da adoção de um modelo de crime como ofensa a bens jurídicos, imporia também limites ao conteúdo das normas incriminadoras?

Em primeiro lugar, o reconhecimento constitucional de diversas liberdades impede que o legislador possa transformar em delito o puro e simples exercício do direito e que tutele penalmente os bens ofendidos por quem exerce o direito, a menos que se trate de *bens constitucionalmente relevantes*.[120]

Em segundo lugar, a consagração de princípios constitucionais, de âmbito geral (como, por exemplo, o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei) ou relativos a específicas áreas (como, por exemplo, o princípio de igualdade entre os cônjuges) pode criar proibições de incriminação para o legislador.[121]

Concluem os autores, então, que "o legislador não pode custodiar com pena *bens 'incompatíveis com a Constituição'*".[122] Para além desse limite, porém, estaria o legislador adstrito a criminalizar apenas condutas lesivas ou ameaçadoras de bens dotados de relevância constitucional?

A resposta afirmativa, dada por alguns estudiosos como Bricola,[123] partia da proteção constitucional dada aos direitos invioláveis do homem, à sua dignidade social e à liberdade pessoal (arts. 2.º, 3.º e 13 da Constituição italiana),[124] para afirmar que somente poderiam ser criminalizados fatos ofensivos de bens constitucionalmente relevantes.[125]

(118) DOLCINI, E., MARINUCCI, G., p. 154.
(119) Idem, ibidem, p. 154-5.
(120) Idem, p. 156-7.
(121) Idem, p. 161-2.
(122) Idem, p. 164.
(123) Cf. *infra*.

Enfatizam os autores que, tal concepção não conseguia explicar a existência de bens de grande importância social, que sempre receberam intensa tutela penal, não referidos na Constituição e sequer ligados a um valor constitucional por uma relação de pressuposição necessária. Isto sucede, por exemplo, no que diz respeito aos delitos contra a *fé pública* e à tutela penal do meio ambiente, que encontra relevância constitucional e que não estaria subordinada, em princípio, à colocação em perigo de um bem constitucional como a saúde.[126]

O silêncio constitucional a respeito de alguns bens que são e serão tutelados pelas normas penais é derivado do caráter historicamente condicionado das Constituições, concluindo os autores, então, que "a Constituição não impõe um limite geral ao legislador ordinário na escolha discricionária dos bens a tutelar penalmente*: o legislador não está vinculado nesta escolha ao âmbito dos bens constitucionalmente relevantes*".[127]

Por outro lado, constatam a efetiva existência de normas constitucionais que impõem a incriminação de determinadas condutas. Nesses casos, considerou o constituinte tanto a importância atribuída ao bem como a necessidade do recurso à pena, "considerada único instrumento capaz de assegurar ao bem uma tutela eficaz".[128] As razões que inspiram tais espécies de normas constitucionais seriam a experiência histórica, os projetos e objetivos dos países no momento em que outorgam uma nova Constituição.[129]

(124) Cf. *infra*.
(125) DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 165.
(126) Idem, ibidem, p. 166-7.
(127) Idem, p. 169-170.
(128) Idem, p. 172.
(129) Nesse sentido, analisando as normas constitucionais brasileiras que impõem incriminações, ponderam os autores que "aquelas que impõem ao legislador a punição dos atentados às liberdades e aos direitos fundamentais, da prática da tortura, da ação de grupos armados contra a ordem constitucional e contra a democracia são claramente dirigidas a prevenir o retorno da ditadura militar ou impedir que, mesmo após o advento do Estado democrático, permaneçam comportamentos típicos do regime militar. Outras nor-

Concluem os autores que a Constituição italiana impõe ao legislador diversas proibições de incriminação e em um só caso obriga-o a reprimir penalmente determinadas condutas: "nos restantes casos o legislador é, por um lado, livre de escolher se deve defender ou não com a pena os bens constitucionalmente relevantes e, por outro, livre de também poder tutelar penalmente bens desprovidos de relevo constitucional".[130] Daí que, a Constituição, para eles, pouco tem a dizer relativamente ao conteúdo das normas incriminadoras.

Sucede que, não estando limitados os bens tuteláveis penalmente àqueles de relevância constitucional, uma afirmação é possível: todos os bens constitucionalmente relevantes são *merecedores de tutela penal.* Esse merecimento de pena encontra, dentre os diversos bens constitucionalmente relevantes, graus de importância variável, segundo a categoria do bem a ser tutelado:[131]

"Por vezes é a própria linguagem da Constituição a atribuir a este ou àquele bem uma categoria primária: é o caso do trabalho – mencionado na introdução da Constituição como 'fundamento' da República (art. 1 Const.) e indicado como objeto de tutela 'em todas as suas formas e aplicações' (art. 35; cf. ainda arts. 36-40) –, da liberdade pessoal, do domicílio, da liberdade e sigilo das comunicações, numa linha de princípio 'inviolável' (arts. 13, 14 e 15 Const.), da saúde – 'direito fundamental do indivíduo e interesse da coletividade' (art. 32 Const.) – etc.

"Entre os bens primários podem reconhecer-se alguns verdadeiramente indispensáveis para a integridade das instituições e para a sobrevivência da ordem constitucional: pense-se, por exemplo, na unidade e na indivisibilidade da República (art. 5 Const.), no livre funcionamento dos órgãos e poderes constitucionais, como o Parlamento (arts. 55 ss. Const.), o Presidente da República (arts. 83 ss. Const.), o Governo (arts. 99 ss. Const.), a Magistratura (arts. 101 ss. Const.), as Regiões, as Pro-

mas (como as relativas ao racismo, ao tráfico de estupefacientes e à violência sexual sobre menores) têm por objetivo orientar ou intensificar o controlo penal nos confrontos de fenômenos patológicos radicados na estrutura econômico-social do País, que o novo Estado democrático intenta combater por todos os meios" (DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 173-4).

(130) Idem, ibidem, p. 191.

(131) Idem, p. 191.

víncias e os Municípios (arts. 114 ss. Const.), o Tribunal Constitucional (arts. 134 ss. Const.) etc".[132]

A partir da relação entre a relevância constitucional do bem (secundária, primária ou fundamental), a sua importância e o seu merecimento de tutela penal, podem ser estabelecidas conseqüências quanto à legitimidade das normas incriminadoras no que diz respeito à sua amplitude e intensidade de tutela.

A primeira dessas conseqüências é que, se determinado bem é estimado pelo constituinte como fundamental, a tutela penal desse bem poderá ser de tal modo ampla e intensa que autorize sua proteção contra perigos remotos, como os representados por atos meramente preparatórios. "Isso deriva", prosseguem os autores, "do *princípio da proporção,* que condiciona a legitimidade do recurso à pena, quer à categoria do bem, quer à gravidade da ofensa a reprimir, *quanto menos grave é a ofensa* (e a gravidade da ofensa decresce à medida que se afasta do estágio da lesão), *tanto mais elevada deve ser a categoria do bem*".[133]

Quanto à tutela dos bens de importância primária, à luz do princípio da proporcionalidade, seria ela legítima através da incriminação de condutas concretamente perigosas ou abstratamente perigosas.[134] Relativamente aos bens de categoria secundária, a tutela penal não poderia recuar além do limiar do perigo concreto.[135]

A segunda conseqüência oriunda do grau de importância do bem dentro da Constituição, portanto, do merecimento de pena, diz respeito à averiguação da necessidade de pena, que somente deve ser utilizada

(132) Idem, p. 191-2.

(133) Idem, p. 193-4. Os autores dão alguns exemplos de incriminações que tutelam bens de grau fundamental contra condutas tipicamente perigosas, como seriam a conspiração política mediante acordo (art. 304 do CP italiano) relativamente ao bem "ordem político-constitucional do Estado"; a detenção ilegal de armas de guerra (art. 10, 1, Lei 497, de 14 de outubro de 1974) relativamente ao bem fundamental da "segurança pública"; a detenção de moedas falsificadas (art. 453 do CP italiano) relativamente ao bem fundamental da "fé pública da genuinidade e veracidade da moeda e de outros meios de pagamento" (idem, p. 194).

(134) Idem, p. 194.

(135) Idem, p. 195.

quando indispensável.[136] Ou, nas palavras de Dolcini e Marinucci, "a Constituição, enquanto 'lei fundamental' e expressão do 'pacto social' que está na origem da República, vincula os poderes do Estado a atuar com vista a uma série de objetivos. Perante comportamentos que agridem os bens constitucionais, ao legislador cabe a obrigação de utilizar a arma da pena se e enquanto os outros instrumentos de controlo jurídico se revelem destinados ao malogro. As valorações discricionárias do legislador sobre a necessidade de tutela penal dos bens constitucionalmente relevantes representam, portanto, o elo de ligação entre o sistema dos bens constitucionais – de per si merecedores de tutela penal – e o dos bens penalmente protegidos".[137]

1.3.2.9 A concepção de Fiandaca

Analisando as diversas concepções concernentes ao bem jurídico, Giovanni Fiandaca conclui que, ainda que orientado segundo a Constituição, não é ele um instrumento mágico através do qual sejam imediatamente divisíveis, a partir de subsunção e dedução, as condutas criminalizáveis daquelas que não o são. O conceito de bem jurídico constitucionalmente orientado, segundo o autor, tem a função de estabelecer *diretivas programáticas de tutela potencialmente vinculantes*, ou, em outras palavras, *diretivas programáticas constitucionalmente orientadas* extraídas do conjunto dos princípios constitucionais de fundo liberal e de fundo social.[138]

Os princípios constitucionais de matriz liberal evidentemente indicam uma tendência a circunscrever a área do penalmente punível. Tal se dá, por exemplo, relativamente à ilegimitidade da criação de tipos penais que correspondam ao exercício de liberdades fundamentais, a não ser quando esteja em jogo a tutela de explícitos "interesses-limite" ou outros interesses dotados de relevância constitucional.[139] Tais princípios fornecem perspectivas de reformas no Direito Penal sexual e de despe-

(136) DOLCINI, E., MARINUCCI, G., op. cit., p. 195.

(137) Idem, ibidem, p. 198.

(138) FIANDACA, G., op. cit., p. 65.

(139) Nessa esteira de pensamento, perfeitamente legítima a tutela penal da honra como limite à livre manifestação do pensamento. Trata-se, como se extrai da Constituição, de típicos "interesses-limite" (art. 5.º, IV e X, da CF).

nalização ou descriminalização de ilícitos de bagatela, considerados quer como tipos penais autônomos destinados à tutela de um interesse sem relevância constitucional direta ou implícita, quer como subtipos que produzem lesões insignificantes a um bem de escassa relevância protegido por um tipo legal susceptível de graduação.[140]

Fiandaca adverte que também os princípios constitucionais de fundo social devem ter o seu papel na determinação da amplitude do Direito Penal. Neste sentido, entende que é desejável um papel propulsor e promocional do Direito Penal concorrendo para a realização do modelo e dos objetivos de promoção social delineados na Constituição. Questiona-se, porém, acerca de como concretizar o tipo de contribuição que os instrumentos penais podem dar nessa tarefa e do perigo de que uma exacerbação desse papel possa transformar o Direito Penal em "instrumento de governo" sujeito, conseqüentemente, à instrumentalização política.[141]

Propugna, então, por um equilíbrio entre a função conservadora e a função propulsora do Direito Penal. Equilíbrio que, segundo o autor, pode ser encontrado atualmente na salvaguarda daqueles valores coletivos que a consciência social desejaria fossem mais intensamente protegidos, tais como a saúde, o meio ambiente, as prestações necessárias à formação dos recursos públicos, dentre outros.[142] Isto não implica atribuir à pena a função de orientação cultural inculcando nos cidadãos os valores da mudança social, mas, sim, reconhecer ao instrumento penal uma possibilidade mais realista, que é a de "reforçar e confirmar orientações de valor *já* difusas na consciência social".[143]

Objetou-se que tal orientação implicaria um Direito Penal autoritário dos valores constitucionais, quando sua verdadeira função é a proteção da esfera de liberdade dos indivíduos.[144] Fiandaca destaca, porém, que a proteção da dimensão coletiva tende a potencializar a autonomia individual, ao contrário de contrapor-se a ela, "a mesma garantia da coexistência de amplos espaços de liberdade individual hoje não pode

(140) FIANDACA, op. cit., p. 66-7.

(141) Idem, ibidem, p. 67-8.

(142) Idem, p. 69.

(143) Idem, p. 70.

(144) Idem, p. 70.

não pressupor o respeito de regras comuns, ainda que fundamentais, da convivência".[145]

Entende que derivam da Constituição ao menos máximas acerca de uma nova estruturação hierárquica dos bens penalmente protegidos na Parte Especial do Código Penal. Sendo o valor da pessoa humana um valor originário e fundamentador, a Parte Especial do Código Penal deveria ser inaugurada com os delitos que atentam contra os bens fundamentais da pessoa.[146]

Essa inspiração personalista da Constituição, porém, não implica privilegiar os bens de natureza individual relativamente àqueles de natureza coletiva. Na verdade, no seio da Constituição o princípio personalista é integrado e enriquecido pela presença do princípio de solidariedade, o que não implica dizer que estes últimos reclamem, aprioristicamente, uma mais intensa proteção penal, o que seria contrário à Constituição. Maior conformidade aos cânones constitucionais será "conceber os bens coletivos como bens de natureza 'instrumental', ou seja, mas sempre orientados à realização de concretos interesses dos indivíduos singulares".[147] Exemplifica com o bem coletivo da saúde que, em seu entender, não pode ser compreendido sem a necessária referência aos singulares indivíduos: "Neste sentido, a tutela da saúde ou da própria incolumidade pública não se resolve na tutela de bens completamente autônomos, mas concretiza uma tutela 'antecipada' da vida ou da integridade individual".[148] Essa natureza instrumental não implica, porém, tutela penal menos intensa relativamente aos bens individuais.

Por tal razão é que Fiandaca sugere que, na construção da Parte Especial do Código Penal, os delitos de perigo comum e aqueles contra a saúde como bem coletivo fossem colocados logo após os delitos contra a pessoa: "A ordem de sucessão deveria, pois, seguir tomando como critério o *grau de proximidade* paulatinamente decrescente entre tutela do bem coletivo e tutela dos bens pertencentes à pessoa singular: exemplificando, aos delitos de perigo comum deveriam, de tal forma, seguir aqueles contra o ambiente (bem menos decomponível em interesses autônomos individuais) e pois aqueles contra a administração da justiça, a

(145) FIANDACA, op. cit., p. 70.
(146) Idem, ibidem, p. 70-1.
(147) Idem, p. 72.
(148) Idem, p. 72.

administração pública etc. para acabar com os delitos contra o Estado, naturalmente reestruturados segundo os critérios de um direito penal moderno".[149]

Por outro lado, pondera Fiandaca que a idéia de limitar a tutela penal somente aos bens de relevância constitucional explícita ou implícita não implica, para o legislador, uma obrigação de criar tipos penais para sua proteção. Na verdade, a decisão de recorrer à tutela penal depende não só da relevância constitucional do bem mas, ainda, de algumas verificações que devem ser feitas quanto à necessidade (princípio da necessidade), à subsidiariedade (princípio da subsidiariedade) e ao merecimento de pena (princípio do merecimento de pena).[150]

"Se a pena é a arma mais forte de que o Estado dispõe para limitar a liberdade individual, e se tal liberdade tem um alto reconhecimento na Constituição, disso deriva que o recurso à pena estatal é legítimo somente quando resulta 'racional', e isto quer dizer, conforme aos princípios da 'necessidade' e da 'conformidade ao escopo'.[151] Essa orientação, porém, somente pode ser seguida na medida em que se verifique que o comportamento a ser criminalizado possui idoneidade para lesar ou pôr em perigo o bem que se deseja proteger; "em caso contrário, o recurso à pena resultaria *mais danoso* que útil e ilegítima, conseqüentemente, surgiria sua inflição".[152] Por tais razões é que Fiandaca subscreve, na esteira da doutrina hodierna, a necessidade de que o legislador utilize-se das contribuições dos estudos sociocriminológicos, capazes de oferecer dados empíricos para a avaliação da "danosidade social" de certo comportamento. De qualquer forma, essa determinação deve ser feita caso a caso, "orientando a valoração seja com base no nível do bem a proteger, seja com base na 'significância' do tipo de liberdade potencialmente comprimida pelo recurso à sanção penal".[153]

O princípio de subsidiariedade da tutela penal, segundo o qual a sanção penal somente deve ser empregada quando sanções extrapenais falharem na proteção ao bem, deve ser entendido com reservas na medida em que, adverte o autor, "a função de orientação cultural ligada à

(149) Idem, p. 72.
(150) Idem, p. 73-4.
(151) Idem, p. 74.
(152) Idem, p. 74.
(153) Idem, p. 75.

ameaça da pena é ainda hoje muito preciosa para poder a ela renunciar sem sofrer excessivas conseqüências".[154]

Não se deve olvidar, porém, que a supervalorização desse papel "simbólico" da tutela penal importaria no risco de se julgar que subsista um nexo de implicação necessário entre a escolha da sanção penal e a qualidade ou o grau do bem tutelado, o que conduziria, em verdade, a uma total inversão da tese de início: a de que o relevo constitucional do bem não se traduz em uma obrigação de penalizar a cargo do legislador.[155]

Por isso, Fiandaca crê num "sistema de referência", construído a partir da Constituição, articulado e flexível, que relacione os possíveis objetos de tutela entre si e com as técnicas e funções dos diversos setores do ordenamento, dentre eles, do Direito Penal.[156]

O princípio do merecimento de pena (*meritevolezza di pena*) exprime a idéia de que "a sanção penal deve ser aplicada não em presença de qualquer ataque a um bem digno de tutela, mas sim somente nos casos nos quais a agressão atinja um tal nível de gravidade que resulte intolerável".[157] Cumpre reconhecer, porém, que o legislador, dentro de certos limites, possui liberdade para avaliar o nível de "significância" de determinada conduta, mas nem por isso faltam critérios de orientação de origem constitucional. Um desses critérios seria o seguinte: "quanto mais alto é o nível do bem no interior da escala hierárquica acolhida na Constituição, tanto mais justificado resultará afirmar o merecimento de pena dos comportamentos que lesam ou põem em perigo tal bem. Vice-versa, quanto mais baixo é o valor do bem no interior da escala hierárquica, tanto mais justificado mostrar-se-á limitar a reação penal a formas particularmente graves de agressão".[158]

A possibilidade de se verificar a concreta idoneidade agressiva de uma conduta criminosa depende, ainda, da "natureza" do bem objeto de proteção. A prova da periculosidade do fato dependerá da circunstância de que o tipo penal esteja disposto à tutela de objetos concretamente

(154) FIANDACA, op. cit., p. 76.
(155) Idem, p. 76.
(156) Idem, p. 76-7.
(157) Idem, p. 77.
(158) Idem, p. 77.

determináveis, de maneira que em cada caso concreto se possa estabelecer, com certeza, se o objeto tutelado foi efetivamente colocado em perigo. Essa prova, porém, é especialmente difícil quando se está diante da tutela de bens superindividuais, isto é, pertencentes à coletividade ou a um conjunto indeterminado de sujeitos, como ocorre, por exemplo, no caso dos delitos *lato sensu* políticos, com um bem como "a ordem democrática". Tal constatação não conduz, porém, a negar a existência de vínculos constitucionais na escolha da técnica de tutela; ao contrário, reforça tal idéia na medida em que, para se evitar que o recurso à tutela antecipada comporte um inadmissível sacrifício do sistema das liberdades constitucionalmente garantidas, só há um caminho: "aperfeiçoar as técnicas de estruturação dos tipos incriminadores envolvidos, de forma a inserir nos modelos delituosos modalidades de realização do fato capazes de refletir senão um perigo concreto em sentido estrito, ao menos uma plausível ameaça ao bem a proteger".[159]

Outrossim, pondera o autor que a eficácia prática das incriminações pressupõe preceitos claros e nítidos, exigindo também que o conteúdo de tais preceitos e a quantidade da pena cominada estejam em harmonia com a escala dos juízos de valor dominantes na sociedade. Essa exigência de adequação do sistema penal ao modo de sentir coletivo ressalta, uma vez mais, a necessidade do contato com a realidade, para que se evite a conseqüência negativa, oriunda de uma alta cifra obscura, de atenuação do respeito à lei.[160]

1.3.3 Concepções de caráter estrito ou de fundamento constitucional estrito

Formam parte desse grupo aquelas concepções que, partindo dos princípios gerais de determinada concepção constitucional de Estado, concretizam "mais as potencialidades limitadoras da Constituição, exigindo uma harmonização entre valores penais e valores constitucionais, ao proibir a penalização de condutas que não lesem (ou, pelo menos, coloquem em perigo) valores constitucionais".[161] Assim, somente poderia haver criminalização na hipótese de tutela de valores constitucionalmente reco-

(159) Idem, p. 80.
(160) Idem, p. 80-1.
(161) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 129.

nhecidos, ainda que de forma implícita. A posição, segundo anota Cunha, é defendida "por parte da doutrina italiana e portuguesa".[162]

1.3.3.1 A concepção de Bricola

Em Itália, é atribuída a Bricola a primeira e principal tentativa de abordagem do Direito Penal à luz da Constituição.[163]

Em sua obra, *Teoria generale del reato*, propõe-se a reconstruir toda a teoria geral do delito à luz dos princípios e valores constitucionais. Fixando-se no momento da formação da norma penal, entende ser possível extrair do próprio direito positivo, isto é, da Constituição, limites formais e substanciais à atividade do legislador penal.[164]

Sua definição de delito como "fato lesivo de um valor constitucionalmente relevante cuja *significatività* é elemento condicionante da medida abstrata da pena criminal"[165] é conseqüência da análise que faz de três dados: a) do caráter rígido da Constituição italiana; b) da relevância das normas constitucionais em matéria penal; c) da absoluta preeminência atribuída no âmbito dos valores constitucionais à liberdade pessoal.[166]

Do caráter rígido da Constituição italiana, deriva, segundo Bricola, que o legislador não está livre para escolher entre a licitude e a ilicitude de um fato, seja ela penal ou não; pelo contrário, está vinculado a perseguir, mediante a atividade legislativa, as finalidades do Estado emergentes da Constituição, não podendo incriminar fatos que representem o exercício de direitos constitucionais, devendo incriminar fatos que lesem *bens*.[167]

O complexo das normas constitucionais em matéria penal demonstra que a intenção do constituinte é a de circunscrever dentro do limite da estrita necessidade a área do ilícito penal. Tal se deve à consagração do princípio da reserva absoluta de lei em matéria penal (art. 25, § 2.º, da

(162) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 130.

(163) FIANDACA, G., op. cit., p. 49; HORMAZÁBAL MALARÉE, H., op. cit., p. 126.

(164) BRICOLA, F., op. cit., p. 14.

(165) Idem, ibidem, p. 17.

(166) Idem, p. 14.

(167) Idem, p. 14.

Constituição italiana),[168] que, ao atribuir exclusivamente ao Poder Legislativo ou ao Governo (na forma de decreto-lei) a competência para a edição de normas penais, evidentemente partiu da idéia de uma redução no campo da ilicitude penal.[169] A própria exigência de taxatividade é incompatível com a inflação do ilícito penal, já que "quanto mais se torna espessa a gama dos ilícitos penais, menos o cidadão é posto em condição de discernir o lícito do ilícito (penal) e também as nuanças da tipologia penal".[170]

O princípio da responsabilidade penal pessoal (explicitamente enunciado no art. 27, § 1.º, da Constituição italiana),[171] entendido como afirmação do princípio *nulla poena sine culpa*, é um limite estrutural do ilícito penal: "tal limite em caso de extensão da esfera do ilícito penal comprometeria o êxito positivo de certas exigências de tutela melhor realizáveis na forma da responsabilidade pelo ilícito civil, ou, até, da responsabilidade civil pelo risco".[172]

Sucede que a função reeducativa da pena (prevista no art. 27, § 3.º, da Constituição italiana)[173] implica necessariamente, segundo o autor, uma delimitação da ilicitude penal a uma esfera selecionada de bens.[174]

Quanto aos critérios que deverá utilizar o legislador para efetuar essa restrição dos ilícitos penais, parte Bricola da constatação de que a Constituição atribui valor preeminente à liberdade pessoal na medida em que afirma a sua inviolabilidade (art. 13 da Constituição italiana)[175]

(168) Cuja redação é a seguinte: "Ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei que tenha entrado em vigor antes de cometido o fato".

(169) BRICOLA, F., op. cit., p. 14.

(170) Idem, ibidem, p. 15.

(171) Cuja redação é a seguinte: "A responsabilidade penal é pessoal".

(172) BRICOLA, F., op. cit., p. 15.

(173) Cuja redação é a seguinte: "As penas não podem consistir em tratamentos contrários ao senso de humanidade e devem orientar-se à reeducação do condenado".

(174) BRICOLA, F., op. cit., p. 15.

(175) Cuja redação é a seguinte: "A liberdade pessoal é inviolável. Não é permitida forma alguma de detenção, inspeção ou busca pessoal, nem qualquer outra restrição da liberdade pessoal, senão por ato motivado da autoridade judiciária e somente nos casos e modos previstos pela lei. Em casos excepcionais de necessidade e urgência, indicados taxativamente pela lei, a

logo na abertura da Parte I ("Direitos e deveres dos cidadãos") do Título I ("Relações civis"). "Resulta daí que a máxima restrição da liberdade pessoal, que é aquela que se opera a título efetivo ou potencial através da sanção penal, não pode ser efetuada senão como *extrema ratio*",[176] daí a conclusão de que a sanção penal somente pode ser adotada em virtude da lesão de um bem, senão de igual valor àquele sacrificado (a liberdade pessoal), ao menos dotado de relevância constitucional.[177] Além disso, quando o constituinte estabeleceu específicas restrições à liberdade pessoal (arts. 13 e 16),[178] o fez sempre em função da tutela de valores constitucionais. Ora, o mesmo deve valer *a fortiori* para a mais grave forma de restrição, que é exatamente a sanção detentiva.[179]

Por relevância constitucional de um bem entende não só a "non antiteticità" do bem relativamente à Constituição, mas, sim, sua inclusão dentre os valores garantidos explícita ou implicitamente pela Constituição. Reconhece que a "locução 'relevância constitucional' é, pois, bastante ampla, compreendendo não só os direitos do indivíduo constitucionalmente garantidos, mas também aqueles valores que são objeti-

autoridade de segurança pública pode adotar provimentos provisórios, que devem ser comunicados dentro de quarenta e oito horas à autoridade judiciária e, se esta não os convalida nas quarenta e oito horas sucessivas, entendem-se revogados e privados de qualquer efeito. É punida toda violência física e moral sobre pessoas de qualquer modo submetidas a restrições de liberdade. A lei estabelece os limites máximos do encarceramento preventivo".

(176) BRICOLA, F., op. cit., p. 15.

(177) Fiandaca, a partir da consideração de que a pena atinge também a "dignidade social" e limita o pleno desenvolvimento da personalidade humana, entende que tal conclusão não deve partir somente da consideração de uma norma constitucional (art. 13 da Constituição italiana), mas de um conjunto de normas integrado pelos arts. 2.°, 3.° e 27, § 3.° da Constituição (FIANDACA, G., op. cit., p. 52).

(178) Quanto à redação do art. 13, v. *supra*. O art. 16 tem a seguinte redação: "Todo cidadão pode circular e permanecer livremente em qualquer parte do território nacional, salvo as limitações que a lei estabelece de modo geral por razões de saúde ou de segurança. Nenhuma restrição pode ser determinada por razões políticas. Todo cidadão é livre para deixar o território da República e a ele retornar, ressalvadas as obrigações legais".

(179) BRICOLA, F., op. cit., p. 16.

vamente tutelados".[180] Adverte, ainda, que o ilícito penal pode lesar um valor privado de relevância constitucional, mas desde que ligado, por uma relação de pressuposição necessária, a um valor constitucional, isto é, "a lesão do primeiro seja necessária e inequivocamente idônea a colocar em perigo o segundo".[181] É o que, por exemplo, ocorre no âmbito da "segurança do trânsito", dentro do qual somente seriam legítimas as incriminações relacionadas a aspectos dessa segurança tidas como pressupostos necessários à proteção de outros bens dotados de relevância constitucional, como, por exemplo, a vida ou a incolumidade dos cidadãos.[182]

A relevância constitucional do bem não vincula o legislador somente no que diz respeito à possibilidade do emprego da tutela penal; vincula-o ainda relativamente à graduação da sanção penal: "se é verdade que a liberdade pessoal tem um valor preeminente na Constituição italiana, e que qualquer restrição da mesma, ainda que em virtude de sanção penal, pode dar-se somente para balancear a lesão de um valor constitucionalmente significativo, daí resulta logicamente que a restrição da liberdade poderá adotar-se em medida crescente segundo a equivalente importância do bem constitucionalmente ofendido".[183] Esse ra-

(180) BRICOLA, F., op. cit., p. 16. Além disso, na opinião do autor, "na categoria dos direitos constitucionalmente garantidos entram também aquelas situações subjetivas que, não contempladas pela Constituição, estão, todavia, consagradas em convenções internacionais e são atraídas pela fórmula 'direitos invioláveis' do art. 2 da Const. [é o caso, por exemplo, como alhures se sustentou, do assim chamado direito à *riservatezza*]" (idem, p. 16). O art. 2.° da Constituição italiana tem a seguinte redação: "A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, seja como indivíduo seja nas formações sociais onde se desenvolve sua personalidade, e exige o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social".

(181) BRICOLA, F., op. cit., p. 16.

(182) Idem, ibidem, p. 16.

(183) O que conduz à possibilidade de que a Corte Constitucional aprecie a inconstitucionalidade de penas manifestamente excessivas sob o argumento de eventuais discriminações de tratamento, isto é, da violação do disposto no art. 3.°, § 1.°, da Constituição italiana, segundo o qual: "Todos os cidadãos têm igual dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de sexo, de raça, de língua, de religião, de opiniões políticas, de condições pessoais e sociais" (BRICOLA, F., op. cit., p. 18-9).

ciocínio pressupõe claramente o reconhecimento de uma escala hierárquica de valores dentro da Constituição, reconhecendo o autor a dificuldade que poderá ser encontrada no momento de determinar a hierarquia entre alguns valores.[184]

1.3.3.2 A concepção de Angioni

O segundo maior expoente do grupo ora analisado é Angioni, que, em sua consistente obra *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*, analisando as concepções mais importantes sobre o conteúdo e as funções do bem jurídico, procede a uma profunda análise constitucional das possibilidades críticas e dogmáticas de um conceito de bem jurídico fundado na Constituição. Busca ele um conceito de bem jurídico capaz de exercer funções críticas e dogmáticas no que diz respeito ao grau de antecipação da tutela penal.

Dentre as cinco funções comumente atribuídas ao bem jurídico,[185] interessam-lhe a dogmática e a crítica "para poder estabelecer *qual é de fato* (função dogmática) e *qual pode legitimamente ser* (função crítica) o limite da relação com a ofensa (lesão ou colocação em perigo)".[186] A abordagem dogmática apresenta caráter indutivo, consistindo na operação de extrair do conjunto das normas penais vigentes os objetos de tutela; a abordagem crítica, por sua vez, segue procedimento oposto: "estabelecido *aliunde* (extraídos de um catálogo ideal metajurídico – o contrato social, a natureza das coisas, a tradição histórica – ou jurídico de categoria superior – a Constituição) quais valores podem ser legitimamente objeto de tutela (e portanto de ofensa), busca-se a ligação entre estes valores superiores e os tipos penais efetivamente vigentes em um certo ordenamento".[187]

Para a análise relativa à extensão da tutela ou da ofensa, é fundamental a determinação do objeto da ofensa por duas razões: a) para saber se o fato ofensivo é de lesão ou de perigo, o que implica analisar o grau de antecipação da tutela adotada em cada tipo penal (perspectiva dog-

(184) BRICOLA, F., op. cit., p. 19.

(185) São elas a classificatória, a sistemática, a exegética, a dogmática e a crítica (ANGIONI, F., op. cit., p. 6).

(186) ANGIONI, F., ibidem, p. 6.

(187) Idem, p. 7.

mática), ou o grau de antecipação juridicamente admissível (perspectiva crítica imanente) ou politicamente oportuna (perspectiva político-criminal); b) para saber se existem limites de legitimidade na escolha pelo legislador da técnica de tutela: fato lesivo, concretamente perigoso, abstratamente perigoso.[188]

A perspectiva tradicional de abordagem do conteúdo e das funções do bem jurídico[189] peca, segundo Angioni, por não estabelecer vínculos ao legislador na escolha dos tipos penais incriminadores e das prescrições sancionatórias, como também por não eliminar o arbítrio do intérprete na operação de extrair do sistema normativo penal os específicos objetos de tutela.[190]

Somente a abordagem constitucional do bem jurídico é apta a estabelecer tais vínculos e eliminar tal arbítrio, uma vez que se está no campo do direito positivo, que possui caráter vinculante.[191]

Segundo Angioni, a Constituição italiana possui tanto força vinculante como função crítica. É vinculante porque é uma Constituição rígida e garantida de forma que as leis ordinárias devam com ela manter harmonia, pena de sua não validade. Tem, ainda, função crítica por suas características históricas e de conteúdo: historicamente representou a mudança de um modelo estatal e foi aprovada com larga base democrática, ao contrário da origem história do Código Penal italiano; em termos de conteúdo, reconhece e consagra um conjunto de valores diversos e até contrastantes com aqueles que informam o Código Penal italiano.[192]

(188) Idem, p. 7-8.

(189) A perspectiva tradicional, aquela que prescinde do sistema normativo de nível constitucional para a análise do conceito e das funções do bem jurídico, é analisada detidamente por Angioni na primeira parte da obra (idem, p. 11-101).

(190) Idem, p. 152.

(191) "E esta a diferença de qualquer outra elaboração, que ou não tinha de fato finalidade crítica – como a concepção do bem jurídico cultural – ou não tem, definitivamente, alcance crítico relevante – como a concepção liberal tradicional do bem jurídico – ou possui sim finalidade e relevância críticas, mas é fundada sobre bases metajurídicas não acolhidas no ordenamento jurídico, e por isso é ineficaz e não vinculante, como a teoria iluminista e a hodierna teoria sociológica dos fatos socialmente danosos" (idem, p. 153-4).

(192) Idem, p. 154.

Ademais, a exata dimensão das funções da pena aliada a outros princípios constitucionais autorizaria a seguinte classificação dos bens jurídicos: a) bens jurídicos sem relevância constitucional; b) bens jurídicos com relevância constitucional mas não sujeitos à tutela penal; c) bens jurídicos com relevância constitucional superior, portanto, sujeitos à tutela penal. Tal classificação tornaria possível uma avaliação do abuso de tutela (a tutela de um bem que não se pode, à luz da Constituição, tutelar), do excesso de tutela (quando a tutela, apesar de autorizada, é excessiva) e, finalmente, do grau permissível da ofensa na tutela de cada bem jurídico.[193]

Trata-se, como adverte o autor, de traçar um esboço operativo da teoria do bem jurídico sob o enfoque constitucional, que nada mais é do que uma hipótese de pesquisa e de discussão e não um modelo em si mesmo fechado.[194]

A análise se desenvolve a partir dos fatores relevantes na determinação do ilícito penal (importância do bem jurídico tutelado, fase de antecipação da ofensa ao bem jurídico, a importância da ofensa, o modo da ofensa, a presença de causas de justificação da ofensa, o elemento subjetivo do fato)[195] e de critérios orientadores e (eventualmente) delimitativos da área do punível (princípio da proporcionalidade da tutela, princípio da necessidade e da idoneidade da tutela).

Ao nosso trabalho importa, especificamente, a análise procedida pelo autor quanto à *relação entre importância do bem jurídico, fase de antecipação da ofensa ao bem jurídico* e os *critérios orientadores e delimitativos da área do punível*, especialmente, *o princípio de proporcionalidade da tutela.*

Parte Angioni do princípio da proporcionalidade como elemento imprescindível, em termos de filosofia do Direito, à idéia de justiça, adquirindo sentido também no campo do Direito Penal, onde se especi-

(193) ANGIONI, F., op. cit., p. 156-7.

(194) Idem, p. 162.

(195) Esclarece o autor que esta "menção de elementos atinentes ao fato e à ofensa não é causal, mas é sinal preciso de fidelidade incondicionada aos princípios do objetivismo em direito penal: o princípio do direito penal do fato, o princípio da tutela de bens jurídicos como fundamento da potestade penal, o princípio da ofensa de um bem jurídico como primeiro requisito de todo ilícito penal" (idem, p. 163).

fica na seguinte proposição: uma reação, para ser legítima, deve ser proporcional à ação (ofensiva). Essa proposição, que é explicitamente adotada em matéria de legítima defesa, "é característica fundamental ou limite interno teleológico de qualquer teoria racional sobre a função da pena (retribuição, prevenção geral, prevenção especial)".[196] Daí que, qualquer que seja a função atribuída à pena pela Constituição, para qualquer delas vale o princípio da proporcionalidade que se encontra mediatamente constitucionalizado por implicação lógica.[197]

Esse princípio influi em todas as fases da punibilidade, mas, antes de tudo, incide sobre o primeiro fator relevante no âmbito penal: o bem jurídico tutelado. Mais precisamente "na operação de comparação entre o objeto da tutela (o bem jurídico tutelado) e o objeto da reação (o bem atingido pela sanção)".[198] Nesta sede, o princípio da proporcionalidade prescreve que o bem jurídico ofendido pelo delito seja de valor igual ou proporcional àquele atingido pela pena. Esses específicos bens, objeto da relação de proporcionalidade, devem ser extraídos diretamente da Constituição, na medida em que é ela a fonte normativa fundamental do ordenamento, portanto, primeiro parâmetro de qualquer valoração e graduação: "A título de hipótese, pode-se aqui admitir que a leitura da Constituição permita encontrar, em seu interior, ao menos três categorias de bens quanto à sua importância: o bem fundamental, que é dado pelo sistema dos direitos e das instituições que delineiam o tipo de ordenamento e sem os quais, no seu *conjunto*, o estado perderia sua identidade de social de direito; os bens primários, e os bens secundários".[199]

Partindo-se da consideração de que o bem atingido pela sanção detentiva é o bem da liberdade pessoal, protegido pela Constituição em via primária, dentre outras razões porque solenemente declarado inviolável,[200] e orientando-se pelo princípio da proporcionalidade, tem-se que

(196) Idem, p. 164.

(197) Idem, p. 165.

(198) Idem, p. 166.

(199) Idem, p. 167.

(200) Adverte o autor que a inviolabilidade garantida à liberdade pessoal não é absoluta, na medida em que a própria Constituição, em algumas oportunidades, estabelece exceções a tal inviolabilidade, sendo uma delas justamente a pena detentiva. Porém, ainda assim, decidiu atribuir à liberdade pessoal tal caráter e, pelo princípio de conservação dos conteúdos normativos cons-

também o bem ofendido pelo crime deva ser igualmente um bem constitucional primário.[201]

Mais complexo é o relacionamento entre o princípio da proporcionalidade e os fatos punidos somente com a pena pecuniária, especialmente após sentença da Corte Constitucional italiana que declarou a inconstitucionalidade da norma que determinava a conversão da pena pecuniária em detentiva em caso de descumprimento, tendo gerado, assim, uma diferença grande entre as contravenções (punidas com pena pecuniária) e os crimes (punidos com a pena detentiva).[202] Por outro lado, aquela sentença diminuiu a distância entre as contravenções e os ilícitos administrativos, uma vez que a diferença entre as duas espécies se fundava justamente no fato de que as primeiras e não os segundos podiam comportar a conversão da sanção pecuniária em sanção detentiva. Tal circunstância é relevante para se apurar "a existência ou não de vínculos constitucionais que limitem o campo dos objetos jurídicos tutelados contra os fatos denominados contravencionais",[203] ou, em outras palavras, se existem vínculos constitucionais limitadores do espectro dos objetos jurídicos tutelados exclusivamente através da pena pecuniária.

O insucesso das tentativas de estabelecer uma distinção qualitativa entre ilícito penal e ilícito administrativo conduziu à tentativa de se encontrar fundamento para uma distinção quantitativa entre os dois ilícitos. Tal distinção, segundo Angioni, para ser clara e nítida, deve fundar-se seja sobre o valor do bem jurídico tutelado, seja sobre a importância da ofensa: "Confiam-se, portanto, ao direito penal aqueles ilícitos caracterizados seja do maior valor do bem jurídico ofendido seja da maior gravidade da ofensa, e se atribuem ao direito administrativo os fatos que ofendem bens jurídicos menos importantes ou que ofendem em medida mais leve os mesmos bens tutelados pelo direito penal".[204]

Essa elaboração derivaria do reconhecimento constitucional de uma maior gravidade da sanção pecuniária penal relativamente à sanção pecuniária administrativa, uma vez que a Constituição, nos limites de seu caráter sintético, disciplina diferentemente a pena, cercando-a de garantias que não estão previstas para a sanção administrativa, "reconhecendo assim, implicitamente, a maior gravidade e aflitividade da pena, e também da pena pecuniária, relativamente à sanção administrativa".[205] E, realmente, essa maior gravidade do ilícito penal punido com pena pecuniária relativamente ao ilícito administrativo é reconhecida pelo ordenamento infraconstitucional italiano, não no que diz respeito à espécie de sanção, porque iguais, nem pela importância da sanção, que nem sempre é maior no ilícito penal, mas, sim, no que diz respeito aos efeitos colaterais do ilícito penal sancionado com pena pecuniária: "a reparabilidade de danos não patrimoniais é prevista somente na hipótese de danos causados pelo crime (arts. 185 do CP e 2.059 do CC); e além disso a pena pecuniária pode ser relevante para fins de concessão ou revogação da suspensão condicional da pena (arts. 163 e 168 do CP)".[206]

Pois bem, se essa distinção quantitativa proposta for correta, haverá conseqüências relevantes para o deslinde do debate acerca da relação entre sanção pecuniária e bem jurídico ofendido pela contravenção, conseqüências estas de caráter vinculante, uma vez que encontram apoio na Constituição. Então, se os bens jurídicos tutelados com pena pecuniária devem ser mais importantes do que aqueles tutelados com a sanção administrativa, deve-se encontrar um critério claro para separar os bens jurídicos mais importantes daqueles que não o são. Tal critério encontra-se, uma vez mais, na Constituição: "bens de maior valor são aqueles contemplados e incluídos na Constituição, e bens de menor valor aqueles não contemplados e não incluídos".[207] Do que Angioni extrai a seguinte regra: pelo princípio de proporção, os bens sem relevância constitucional são tuteláveis somente com sanções administrativas; os bens com relevância constitucional, por sua vez, podem ser protegidos com a pena pecuniária.[208]

titucionais, deve-se entender que o atributo da inviolabilidade implica, pelo menos, que o bem assim qualificado seja estimado pela Constituição como um bem de valor primário (idem, p. 167-8).

(201) Idem, p. 167-8.

(202) Idem, p. 169.

(203) Idem, p. 170.

(204) Idem, p. 172.

(205) Idem, p. 172.

(206) Idem, p. 173.

(207) Idem, p. 175.

(208) Advertindo o autor, porém, que "resta, naturalmente, possível que um certo bem constitucional seja tutelado ou com pena pecuniária ou com sanção administrativa, mas então a escolha de uma ou outra sanção (penal ou administrativa), pelo que foi antes dito, dependerá – a par de outros fatores – da maior ou menor gravidade do tipo penal ofensivo" (idem, p. 175).

Conclui, a respeito, o seguinte: "Em suma, no que diz respeito ao objeto da tutela e da ofensa: delito punível com pena detentiva (= crime) pode ser somente aquele fato que ofende o bem constitucional fundamental ou um bem constitucional primário (isto é, de grau igual ou proporcional ao bem atingido pela sanção); e delito punível com pena pecuniária (= contravenção) pode ser aquele fato que ofende *pelo menos* um bem constitucional secundário. Em síntese, o objeto do delito deve ser sempre um bem constitucional".[209]

Adverte, porém, o autor, que a simples existência de um bem jurídico constitucional não basta por si só para justificar a tutela penal; devem atuar outros fatores de relevância penal, *de iure conditio* como *de lege ferenda*. A relevância constitucional do bem é condição necessária mas não suficiente para a tutela penal que depende, ainda, da configuração da necessidade e da idoneidade da tutela.

O princípio de proporcionalidade, que deve presidir a relação entre o bem tutelado e o bem atingido pela pena, estende seus efeitos no que diz respeito ao grau de antecipação da tutela penal: quanto mais importante, segundo a Constituição, o bem sujeito à ofensa pelo delito, maior a legitimidade para a antecipação de sua tutela, e vice-versa. Necessário, então, que se estabeleça a distinção entre fatos de lesão, fatos de perigo direto e fatos de perigo indireto.[210]

Por lesão, leciona Angioni, entende-se geralmente a destruição de um bem, sua perda, sua compressão ou sua diminuição. Quanto aos bens "institucionais", a lesão poderá consistir quer na paralisação de uma atividade, quer na sua disfunção ou na perda de suas características essenciais.[211]

O perigo, por sua vez, consiste na probabilidade de lesão do bem jurídico. Quanto à comum distinção entre perigo concreto e abstrato, entende ser ela irrelevante com respeito à relação entre o perigo e o bem jurídico, na medida em que a distinção se baseia na presença ou não do perigo como elemento expresso do tipo penal; no primeiro caso, há necessidade de verificação, pelo juiz, de sua ocorrência, e no segundo, não. Daí que, assevera Angioni, "não é verdadeira em absoluto a freqüente opinião, segundo a qual o perigo concreto constitui sempre um perigo maior do que o correspondente perigo abstrato".[212] Em verdade, afirma, existem hipóteses em que um tipo legal de perigo abstrato contém uma periculosidade objetivamente maior do que aquela necessária para se afirmar a presença do perigo concreto.[213] Por essa razão, conclui que "a distinção entre perigo abstrato e perigo concreto não é necessariamente uma distinção que se baseia no diverso grau de intensidade preventiva (ainda se pode sê-lo de fato), mas é uma distinção que diz respeito à técnica de construção do tipo penal".[214]

(209) ANGIONI, F., op. cit., p. 175.

(210) Idem, ibidem, p. 176.

(211) Idem, p. 176-7.

No que concerne ao nexo entre perigo e lesão, entende ele, é muito mais importante a distinção entre o perigo direto e o perigo indireto: o primeiro deles "é aquele perigo que se refere e é diretamente ligado ao bem jurídico tutelado; indireto é aquele perigo que se refere a um *quid* negativamente valorado, que, porém, não consiste ainda na lesão do bem jurídico".[215]

No perigo abstrato, com o bem jurídico expresso ou não expresso no tipo penal, sempre há uma relação direta entre o perigo e o bem jurídico tutelado, não havendo, nesse caso, um elemento intermediário que se coloque entre o perigo e a lesão do bem, ao contrário do que ocorre nos casos de perigo indireto. Por outro lado, no perigo concreto (em que tal elemento está expresso no tipo penal) pode haver referência quer à lesão do bem jurídico tutelado, quer a um evento intermediário que se relaciona, por sua vez, com o bem jurídico, comportando, assim, graus diferenciados de antecipação da tutela: perigo concreto direto e perigo concreto indireto.[216]

A antecipação da tutela comporta dois efeitos concorrentes: a) quanto mais cresce a antecipação, mais a conduta típica tende a transformar-se de conduta substancialmente executiva em substancialmente preparatória (com os riscos de punição de condutas que podem não desembocar no resultado lesivo ou de condutas não objetivamente unívocas relativamente à lesão final); b) quanto maior o grau de antecipação mais diminui

(212) Idem, p. 177.

(213) Conferir as hipóteses analisadas pelo autor: idem, p. 178-9.

(214) Idem, p. 179.

(215) Idem, p. 179.

(216) Idem, p. 180.

a periculosidade da conduta típica, isto é, a probabilidade de causar a lesão do bem jurídico. "No perigo indireto" – observa Angioni – "(que nada mais é do que, em síntese, um perigo (A) de perigo (B) de lesão (C)) é fácil medir quantitativamente esta diminuição de probabilidade relativamente ao correspondente perigo direto (= perigo de lesão). Supondo que A possua um décimo de probabilidade de causar B, e B possua um décimo de probabilidade de causar C, é matematicamente evidente que a probabilidade para A de causar C é de um décimo multiplicado por um décimo, isto é, um centésimo. Neste exemplo, a probabilidade do evento lesivo é de um décimo se o perigo é direto, e de um centésimo se o perigo é indireto".[217]

Por tais razões, assevera Angioni, o grau de antecipação da tutela deve submeter-se às diretrizes do princípio da proporcionalidade, levando-se em conta dois fatores: a importância do bem jurídico e o grau da ofensa (lesão, perigo direto e perigo indireto).

Tratando-se da alternativa *lesão-perigo direto*, "a sanção detentiva (= lesão do bem do réu) pode ser cominada não só contra fatos lesivos de bem de valor idêntico ao bem atingido por ela, mas dentro de certos limites (precisamente de proporção) também contra fatos lesivos de bens de valor similar, e ainda contra fatos de perigo contra os mesmos bens".[218] Adverte, porém: o diferente grau de ofensa existente entre perigo direto e lesão acarretará efeitos quer sobre a importância da pena detentiva, sempre maior no caso de lesão, quer sobre o tipo de sanção, sempre que o legislador entenda suficiente a previsão da pena pecuniária nas hipóteses de perigo.

Adverte Angioni, porém, que, quando se tratar da proteção do bem jurídico fundamental, "o direito penal vigente pode intervir evidentemente somente contra fatos de perigo, já que os fatos de lesão comportariam a destruição dos poderes do estado, e então a paralisação do ordenamento vigente e a ineficácia de suas sanções".[219]

Quanto à tutela penal de bens secundários, puníveis com a pena pecuniária, segundo entendimento de Angioni, a proporcionalidade entre o grau de antecipação da tutela e a sanção se dará na importância da

(217) ANGIONI, F., op. cit., p. 181.
(218) Idem, ibidem, p. 183.
(219) Idem, p. 184, nota 51.

pena e, eventualmente em alguns casos, até com a exclusão da punibilidade para os fatos de perigo.[220]

No que diz respeito aos tipos de perigo indireto e segundo o princípio da proporcionalidade, "estes tipos penais podem relevar penalmente somente se referidos ao bem constitucional fundamental e aos bens constitucionais primários, e não aos bens constitucionais secundários".[221] E assim dever ser, já que se cuida de atividade substancialmente preparatória e de fatos que possuem uma periculosidade muito menor do que aquela apresentada pelos fatos de perigo direto.

Deve-se graduar a espécie de sanção penal, segundo a distinção entre bem fundamental e bem primário: a pena detentiva é proporcional ao perigo indireto, quando se trata da tutela do bem jurídico fundamental, mas não quando se trata da tutela dos bens jurídicos primários, para os quais é suficientemente adequada a sanção pecuniária: "Aqui a proporção entre pena detentiva e ofensa é já deixada de lado: defronte a um ataque ainda indireto e por isso modesto do bem tutelado, a lesão do bem da liberdade pessoal do réu (e dos conexos danos à honra, ao patrimônio, ao trabalho) ultrapassa de maneira incomparável".[222]

Observa Angioni que os efeitos limitativos derivados do fator do grau de antecipação da tutela dependem, para sua operatividade, da identificação dos tipos penais (vigentes ou *de lege ferenda*), como de lesão, de perigo direto ou de perigo indireto. Tal identificação, por sua vez, subordina-se à exata determinação do bem jurídico, objeto da ofensa, o qual deve ser necessariamente um bem de relevância constitucional.[223]

Quanto à fixação de um critério que possa operar a distinção entre bens primários e secundários, sugere que se tome como ponto de apoio o bem jurídico da liberdade pessoal (atingido pela sanção detentiva): "no sentido de que sendo o bem da liberdade pessoal de ordem primária, todos os bens constitucionais que se reconhecem de importância igual ou semelhável a ela possuem por inferência lógica qualidade de primariedade".[224] Essa importância poderia ser auferida mediante o seguinte

(220) Idem, p. 184.
(221) Idem, p. 184-5.
(222) Idem, p. 185.
(223) Idem, p. 185.
(224) Idem, p. 203.

raciocínio: se o homem não pode realizar-se nas formas mínimas de existência sem a liberdade física, todos os bens que sejam imprescindíveis à sua existência devem ser considerados como primários, ou seja, vida, saúde, liberdade moral, honra, trabalho, intimidade, inviolabilidade do domicílio, bens materiais de subsistência e autonomia econômica, suficiente para a manutenção de uma existência livre e digna.

Quanto aos bens supra-individuais, "podem ser definidos como primários aqueles mesmos indicados para a pessoa física, enquanto conciliáveis com a natureza do sujeito ao qual pertencem".[225] Entre os bens públicos, seriam considerados primários aqueles sem os quais "se enfraqueceriam os singulares princípios fundamentais do estado social de direito delineado na carta constitucional, ou seriam impedidas ou desnaturadas as funções institucionais dos singulares órgãos contemplados na Constituição".[226]

Pondera Angioni que o texto constitucional não torna explícita a importância dos bens nele contidos, sendo que tanto o grau de importância como o exato significado dos bens jurídicos estão sujeitos a mudanças históricas. Considerando-se, ainda, que o elenco de bens primários é forçosamente vasto e genérico, conclui ele que, "ao menos até que a doutrina não ofereça critérios de graduação mais específicos do que aquele aqui esboçado, o fator da importância do bem constitucional, embora teoricamente fundado, mostra inevitáveis limites aplicativos".[227]

Das críticas opostas à concepção de Angioni duas merecem destaque.

A primeira diz respeito a uma implícita opção ideológica aparentemente contrária aos próprios propósitos garantistas e liberais do autor. O bem jurídico fundamental, entendido como o conjunto das instituições fundamentais que caracterizam o Estado como social e democrático, parece receber o qualificativo de *fundamental* pela pura e simples razão de que sem o Estado se vê paralisado o ordenamento vigente e, portanto, perdida a própria eficácia da sanção penal. Por essa mesma razão é que o bem da liberdade está um grau abaixo, não sendo *fundamental*; é *primário*; ora, seguindo tal raciocínio, só terá sentido falar em liberdade se

(225) ANGIONI, F., op. cit., p. 204.
(226) Idem, p. 204.
(227) Idem, p. 205.

houver um ordenamento jurídico que a garanta e proteja. O mesmo raciocínio parece ser válido para todos os demais bens jurídicos. O que conduz, em última análise e salvo melhor entendimento, à afirmação da supremacia do Estado relativamente à pessoa humana.

A segunda, reconhecida pelo próprio autor, trata da rígida separação entre bens jurídicos primários e secundários, que é de uma inflexibilidade insustentável, tendo em vista, por exemplo, as próprias mutações históricas que influem na importância dos bens jurídicos.

1.3.3.3 A concepção de Ferrajoli

Luigi Ferrajoli, em sua monumental obra *Direito e razão: teoria do garantismo penal*, destaca que diversas ordens de questões cercam o conceito de bem jurídico, diferenciando-se entre si tanto pelos níveis de discurso como por distintos estatutos lógicos e semânticos. Seriam quatro as questões: a) se as proibições penais devem tutelar um bem qualquer para não restarem sem justificação moral e política (questão ético-política, não jurídica, mas política); b) se um ordenamento dado oferece a garantia de lesividade, isto é, se as proibições legais e as sanções concretas não são legítimas juridicamente se não se produz um ataque a um bem qualquer (questão jurídico-constitucional); c) que bens, ou "não bens", tutelam normativamente as leis penais (questão jurídico-penal); d) que bens, ou "não bens", tutelam, de fato, as mesmas leis e que bens, ou "não bens", são atacados pelos comportamentos que elas proíbem (questão sociológico-empírica).[228]

Segundo adverte, "as incompreensões, os equívocos e as dificuldades características da discussão sobre o bem jurídico no direito penal são conseqüência de que estas interrogações, que admitem respostas distintas conforme as investigações e argumentações de distinta ordem, são tratadas demasiado com freqüência promiscuamente."[229]

Mas a deformação do problema do bem jurídico decorre, ainda, segundo o autor, de um outro fator. Trata-se do equívoco em se procurar estabelecer um critério positivo de identificação dos bens jurídicos carentes de tutela penal, ou seja, da busca por um parâmetro ontológico de legitimação apriorística das proibições e sanções penais. "Na verdade",

(228) FERRAJOLI, L., *Derecho y razón*: teoría del garantismo penal, p. 470.
(229) Idem, p. 470-1.

adverte Ferrajoli, "não se pode alcançar uma definição exclusiva e exaustiva da noção de bem jurídico". Ou, em outras palavras, "uma teoria do bem jurídico não pode, quase nunca, dizer-nos positivamente – e ademais não serviria de nada se nos dissesse – que uma determinada proposição penal é justa enquanto protege um determinado bem jurídico". O que pode oferecer, isto sim, é uma série de critérios negativos de deslegitimação, com base nos quais será possível afirmar se uma singular proibição penal ou a punição de um concreto comportamento proibido carece de justificação ou que a justificação é escassa. Porém, conclui, "isto é tudo o que se pede à categoria do 'bem jurídico', cuja função de limite e garantia consiste precisamente no fato de que a lesão de um bem deve ser condição necessária, ainda que nunca suficiente, para justificar sua proibição e punição como delito".[230]

Procurando responder à primeira das questões formuladas, ou seja, abordando o bem jurídico sob o ângulo político, externo ou de *política criminal*, e partindo da perspectiva por ele defendida de um direito penal mínimo, oferece quatro critérios para "uma política penal orientada à *tutela máxima de bens jurídicos com o mínimo necessário de proibições e castigos*".[231] São eles: a) só se podem justificar as proibições dirigidas a impedir ataques (lesão e perigo) concretos a bens fundamentais de tipo individual ou social, externos ao direito mesmo; b) nenhum bem justifica uma proteção penal – ao contrário de uma proteção civil ou administrativa – se seu valor não é maior do que o dos bens de que priva a pena; c) as proibições não só devem estar "dirigidas" à tutela de bens jurídicos como devem ser idôneas a tal tutela; d) a tutela penal de bens jurídicos só é justificável e confiável quando subsidiária de uma política extrapenal desses mesmos bens.[232]

Outra questão é saber da exigência interna, ou jurídica, da lesividade, como condição de admissibilidade da incriminação de determinado comportamento. Reporta-se a questão, portanto, à análise jurídico-constitucional de um sistema positivo e que, assim, terá quantas respostas quantos forem os distintos ordenamentos. Na Itália, observa, o princípio da lesividade não encontra consagração explícita, nem no Código Penal,[233] nem na Constituição. Adverte, porém, que seria ilógico "entender que (a Constituição) admita privações de um bem constitucionalmente primário, se não é para evitar ataques a bens de nível igualmente constitucional". O que não exclui, inobstante, a conveniência de uma explícita previsão constitucional dessa garantia, para que se imponha tanto ao legislador quanto ao juiz a exclusão da responsabilidade penal diante de comportamentos formalmente proibidos mas privados, em concreto, de resultado danoso ou perigoso.[234]

(230) FERRAJOLI, L., op. cit., p. 471.

(231) Idem, ibidem, p. 472, grifos nossos.

(232) Idem, p. 472-3.

Conforme o princípio político de lesividade – que exige do direito penal a tutela dos bens "fundamentais" – seja reconhecido no seio de um ordenamento jurídico, as discrepâncias entre ele e a efetiva proteção penal dispensada pela lei penal assumirão foros de ilegitimidade tanto política como jurídica.[235] De qualquer forma, seja sob o ângulo político ou jurídico, é preciso que exista proporção entre o valor da liberdade pessoal afetada pela pena e o valor dos bens atacados pelo delito e entre a escala de valores e a escala das penas previstas para cada um dos delitos.[236]

1.3.3.4 A concepção de Cunha

Dentro deste grupo podemos colocar, ainda, a posição de Maria da Conceição Ferreira da Cunha, que, em recente e primorosa monografia sobre o tema, tratou exaustivamente das relações entre Direito Penal e Constituição.

No ordenamento jurídico-português, a revisão constitucional de 1982 determinou expressamente a necessidade de que a intervenção penal limite-se à proteção de bens jurídicos com relevância constitucional ao prescrever em seu art. 18, n. 2, que: "A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos".

(233) A doutrina recente, observa o autor, identifica o princípio nos arts. 43 e 49 do Código Penal, que exigem a existência e a possibilidade de um "resultado danoso ou perigoso" como elemento estrutural do delito (idem, p. 474).

(234) Idem, p. 474-5.

(235) Idem, p. 476.

(236) Idem, p. 477.

A lei penal é, por excelência, restritiva de direitos, liberdades e garantias; está expressamente prevista na Constituição portuguesa, e, nos termos da disposição acima transcrita, "poderá intervir apenas para tutelar (e limitando-se ao necessário para tal tutela) outros valores com relevo constitucional ('direitos ou interesses constitucionalmente protegidos')".[237] Por essa razão, Cunha, concordando com Figueiredo Dias, afirma que é indiscutível hoje, em Portugal, a necessidade de uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente.[238] Pode-se afirmar, então, que é ilegítima toda tutela penal de valores sem relevo constitucional.[239]

Esse relevo constitucional, porém, não deriva de uma expressa menção no texto da Constituição, sendo admissível a tutela penal de um bem que nela encontre uma relação implícita: "Será apenas de salientar que, sendo a Constituição Portuguesa bastante exaustiva na consagração expressa de princípios, direitos e valores fundamentais para a ordem jurídica, será menos necessário o recurso a valores implícitos e a relações de pressuposição, muito embora não se possa excluir esta possibilidade e esta necessidade, tendo em conta, até, a contínua evolução da sociedade e suas carências, que poderão vir a exigir uma adaptação de valores, ou uma consideração de valores não explícitos, ainda consentida pelo espírito da Constituição; no fundo, ainda englobados no conceito de Constituição material".[240]

(237) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 200. À luz dessa norma constitucional, cita a autora os quatro requisitos cumulativos de observância obrigatória para a restrição legítima de direitos, liberdades e garantias, elaborados por Gomes Canotilho e Vital Moreira, e que seriam, em síntese, os seguintes: a) a restrição deve ser expressamente admitida pela Constituição; b) a restrição deve mirar a salvaguarda de outro direito ou interesse constitucionalmente protegido; c) a restrição deve ser necessária e apta a tal salvaguarda, limitando-se ao necessário para alcançar esse objetivo; d) a restrição não pode eliminar totalmente o direito em causa, atingindo o seu "núcleo essencial" (idem, p. 201).

(238) Idem, p. 202.

(239) Idem, p. 203.

(240) Idem, p. 208. O conceito material de Constituição para a autora é o seguinte: "conjunto de princípios, direitos e valores fundamentais de uma ordem jurídica, atendendo ainda à própria realidade constitucional, mesmo que não estejam expressamente positivados no texto constitucional" (idem, p. 116).

O requisito da dignidade penal, ou do merecimento de pena, caracteriza-se, então, "pela ofensa a um bem com o seu reflexo em princípios ou valores constitucionais".[241]

A seguir, analisa Cunha a exigência constitucional de *necessidade* da restrição, que cuida, "no fundo, da exigência do respeito pelo princípio da proporcionalidade em sentido amplo",[242] isto é, de adequação, de indispensabilidade e de proporcionalidade em sentido estrito: "O princípio da proporcionalidade em sentido estrito, exigindo a presença de uma 'justa medida' entre 'os meios legais restritivos e os fins obtidos', proíbe o excesso das medidas restritivas; proíbe, assim (referindo-nos agora à lei penal enquanto lei restritiva), que haja uma desproporção entre a restrição penal de direitos e a finalidade de tutela a alcançar. Quer dizer, então, que terá de haver uma proporcionalidade entre bem tutelado penalmente/direito restringido, para além da intervenção penal não poder atingir o núcleo essencial do direito. Para tomar em consideração, não só o grau de importância do valor a tutelar, como as conseqüências sociais da sua lesão – para o que terá relevância a forma da lesão – e ainda a culpa do agente e particulares circunstâncias do caso. Todos esses fatores deverão influir quer no grau de antecipação da tutela, quer nas formas de lesão a penalizar, quer na escolha e medida da pena".[243]

A exigência de proporcionalidade, em seu entender, não conduz a uma rígida hierarquização de valores capaz de estabelecer em quais casos poderá ser empregada a pena restritiva de liberdade ou a pena pecuniária, ou mesmo a medida da pena. O que não implica negar a necessi-

(241) Idem, p. 219-220. Este é o primeiro e essencial requisito legitimador da tutela penal, porém, não é, por si só, suficiente, necessário, ainda que se comprove a necessidade ou carência de tutela penal (cf. idem, p. 220 e ss., onde o autor cita farta bibliografia a respeito). Deve-se entender a expressão "dignidade penal" como o equivalente de "merecimento de pena"; e, "carência de tutela penal", como "necessidade de pena" (nesse sentido, cf. ANDRADE, M. C., Merecimiento de pena y necesidad de tutela penal como referencias de una doctrina teleológico-racional del delito, p. 153, observação do tradutor).

(242) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 211.

(243) Idem, p. 212.

dade de uma "hierarquização tendencial" que poderá até ser vinculante em alguns casos: "o princípio da proporcionalidade pressupõe uma certa comparação entre o bem atingido e o bem protegido, assim como a própria coerência da ordem jurídico-penal por referência com a ordem valorativa constitucional, uma certa comparação entre os bens protegidos nos diferentes tipos legais e as respectivas penas".[244] Essa coerência não existiria, por exemplo, na hipótese de tutela mais severa dos crimes contra o patrimônio do que dos crimes contra as pessoas; subvertida a ordem valorativa constitucional, que coloca o homem como o ponto central do sistema, o Tribunal Constitucional teria legitimidade para controlar o desrespeito ao princípio da proporcionalidade estabelecido no art. 18, n. 2, da Constituição portuguesa.[245]

Cunha reconhece, conforme se salientou, que é possível uma hierarquização "tendencial", não rígida, dos valores constitucionais. Tal hierarquização deve partir do princípio basilar das atuais Constituições democráticas ocidentais: a dignidade da pessoa humana. Daí que "os valores mais intimamente ligados a esta dignidade são de primacial importância".[246] A partir desse núcleo fundante é possível, segundo ela, individualizar graus de importância dos valores, pelo menos a individualizar bens primordiais que têm pertencido, com maior estabilidade, à esfera de proteção penal como os valores clássicos da vida, da liberdade, da honra, da integridade física, da propriedade.[247] A proteção desses valores, porém, não implica uma tutela penal em toda a sua extensão, nem em face de todos os perigos ou ataques; não obstante isso, a essencialidade do valor pode justificar maior abrangência da tutela penal, especialmente tendo-se em vista o princípio da proporcionalidade em sentido estrito.[248] Dessa forma, "o grau e tipo de ameaça ou lesão ao bem em causa será fator essencial a tomar em consideração para a determinação do 'núcleo' do Direito Penal, ao lado (e em correlação) com a importância do bem."[249]

(244) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 213.
(245) Idem, p. 213-4.
(246) Idem, p. 318.
(247) Idem, p. 319-21.
(248) Idem, p. 322.
(249) Idem, p. 322.

Conforme destaca a jurista portuguesa, novos valores e novas manifestações de certos valores surgem paulatinamente; o progresso científico e tecnológico faz surgir novas formas de ameaças, colocando a questão da preservação da dignidade humana num sentido mais abrangente.[250] Novas condutas ameaçam a dignidade, a integridade física e a vida como aquelas do âmbito da genética; outras ameaçam a intimidade da vida privada e a honra, como aquelas relacionadas à área da informática; outras colocam em jogo valores coletivos, como o ambiente e a economia, ressaltando que este último bem assumiu "maior importância no âmbito de um Estado que superou de há muito o *laissez-faire* e que, assim, intervém, no sentido de prosseguir interesses sociais".[251]

Interessa-nos especialmente a hierarquia atribuída ao bem da economia. A respeito, a autora consigna que os bens do domínio econômico-social são expressão da dimensão solidária das atuais Constituições de Estados de Direito *material* (social), sendo difícil estabelecer uma hierarquia entre esses bens e os bens pessoais, dada a complexidade das realidades valoradas positivamente em seu seio. A par disso, observa, "os ataques (ou ameaças) a que estão sujeitos podem assumir níveis muito diferentes de gravidade".[252] De qualquer forma, concorda a autora com Fiandaca, em que não se pode descuidar na tutela de tais bens, já que a Constituição (tanto a portuguesa quanto a italiana) "integra o princípio personalístico com o solidarístico, não se permitindo que se deixem na sombra os bens sociais".[253]

1.3.4 Conclusões

Em se tratando das concepções constitucionais do bem jurídico de caráter geral, o modelo de um Direito Penal, voltado à exclusiva proteção de bens jurídicos, é extraído das características dos Estados Sociais e Democráticos de Direito delineados nas Constituições modernas: pluralistas, laicos, guiados pela tolerância, nos quais todo o poder emana do povo, baseados na dignidade da pessoa humana à qual se atribui um conjunto de direitos fundamentais invioláveis e ao Estado o cumprimen-

(250) Idem, p. 322.
(251) Idem, p. 323.
(252) Idem, p. 325.
(253) Idem, p. 325.

to de prestações socioeconômicas voltadas à garantia e promoção dessa dignidade.

Nesses Estados, o Direito Penal, na medida em que dispõe da sanção mais grave do ordenamento jurídico, envolvendo restrições à dignidade da pessoa humana e a seus direitos fundamentais, deve limitar-se a proteger bens jurídicos quando haja necessidade, de forma subsidiária e fragmentária.[254]

A estruturação constitucional desse Estado implica, já num primeiro momento, uma necessária correspondência de sentido entre os valores constitucionais e os bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal. O bem jurídico constitucionalmente orientado tem a função de estabelecer *diretivas programáticas constitucionalmente orientadas* extraídas do conjunto dos princípios constitucionais, de caráter liberal e social.

Há consenso, outrossim, em que a Constituição estabelece um limite negativo à criação de normas incriminadoras na medida em que não se pode elevar, em regra, a delito o exercício dos direitos e liberdades fundamentais atribuídos aos cidadãos pelas normas constitucionais. Vedada, ainda, a criação de tipos penais que tutelem interesses incompatíveis com as normas constitucionais como seriam, por exemplo, incriminações que violassem princípios como o da igualdade.[255]

Para os partidários das concepções de caráter geral, a natureza vinculante das normas constitucionais, no que diz respeito ao conteúdo dos tipos penais, se esgotaria nessas exigências. Ou seja, para além desses limites, o legislador estará totalmente livre para tutelar com a sanção penal os bens jurídicos que entenda merecedores e carentes dessa especial forma de proteção jurídica, sendo possível afirmar, porém, que os bens com relevância constitucional são sempre merecedores de tutela penal.[256]

(254) Interessante destacar, nesse sentido, que o *Progetto Preliminare di Riforma del Codice Penale – Parte Generale*, apresentado em setembro de 2000, pela *Comissione Ministeriale per la Riforma del Codice Penale*, presidida pelo Professor Carlo Federico Grosso e composta, dentre outros, por juristas do naipe de Francesco Palazzo, Domenico Pulitanò, Filippo Sgubbi, em seu art. 2, n. 2, prescreve que: "*Le norme incriminatrici non si applicano ai fatti che non determinano una offesa del bene giuridico*".

(255) Nuvolone, que se declara contrário às teses aqui expostas, compartilha, porém, dessas assertivas na medida em que entende que não pode haver a incriminação da lesão de interesses ou bens jurídicos incompatíveis com a Constituição: NUVOLONE, P., *O sistema do direito penal*, p. 40-1.

Não obstante essa ampla liberdade conferida ao legislador, as teorias de caráter geral, tanto quanto as de caráter estrito, reconhecem no seio das Constituições uma hierarquia valorativa entre os bens jurídicos e que terá reflexos tanto na amplitude como na intensidade da tutela penal. Esses reflexos derivam do princípio da proporcionalidade que estabelece uma necessária relação de proporção entre a importância do bem jurídico tutelado e daquele atingido pela pena, o grau da ofensa a reprimir, o grau de antecipação da tutela e a quantidade e qualidade da sanção penal.

Assim, para Dolcini e Marinucci, um bem estimado como fundamental pela Constituição autorizará uma tutela de tal modo ampla e intensa que permitirá sua proteção contra perigos remotos, como os representados pelos atos preparatórios. Os bens de importância primária, por sua vez, autorizarão a incriminação de condutas abstrata e concretamente perigosas. Os bens de importância secundária exigirão, no mínimo, um perigo concreto para o estabelecimento da tutela penal.

Além disso, a escala hierárquica de valores estabelecida pela Constituição deve refletir-se na estruturação da parte especial dos Códigos Penais, que além de não poder contrariá-la, deverá ser inaugurada com os delitos contra a pessoa humana, valor fundante e central do Estado de Direito, Democrático e Social.

As concepções constitucionais do bem jurídico de caráter estrito, partindo desses mesmos pressupostos, vão mais além e afirmam que somente poderá haver criminalização na hipótese de tutela de valores constitucionalmente relevantes, isto é, reconhecidos explícita ou implicitamente no texto constitucional. A Constituição, portanto, passa a determinar os possíveis conteúdos das normas incriminadoras, adquirindo o *bem jurídico* função limitadora do *ius puniendi*. Esta, aliás, é a sua nota característica e que as difere das concepções gerais.

(256) O que, como visto anteriormente, não implica na automática tutela penal contra as ofensas a eles dirigidas, já que a relevância constitucional como indicadora do merecimento dessa tutela não é suficiente, por si só, para justificar a pena, fundamental, ainda, a configuração da *necessidade* da tutela penal.

Além dessa função limitadora quanto aos possíveis conteúdos das normas incriminadoras, os partidários dessas teorias identificam limitações constitucionais à própria descrição da conduta delituosa.

Essa segunda ordem de limitações deriva da constatação da vigência constitucional do princípio da proporcionalidade e da identificação de uma hierarquia constitucional dos bens jurídicos. Partindo da posição hierárquica do bem atingido pela sanção penal (dignidade da pessoa humana, liberdade individual, patrimônio) e com fundamento no princípio da proporcionalidade, entendem que deverá haver uma relação de proporção entre o bem atingido pela sanção e o bem protegido pela tutela penal. A par disso, a hierarquia do bem tutelado deve condicionar, ao menos tendencialmente, a extensão e a intensidade da tutela penal. Em outras palavras, a hierarquia constitucional do bem tutelado deve manter proporcionalidade com o grau de ofensa previsto no tipo penal (perigo ou lesão), que, por sua vez, deverá ter imediato reflexo na espécie e medida da sanção penal.

Entendemos, juntamente com Prado, que as duas concepções constitucionais do bem jurídico, estrita e geral, se complementam em vez de se rivalizarem.[257]

Os Estados Sociais e Democráticos de Direito delineados nas Constituições modernas atribuem ao Direito Penal a função de exclusiva proteção de bens jurídicos. Ademais, estabelecem limites quanto ao conteúdo das normas incriminadoras: negativos, na medida em que não podem tutelar interesses incompatíveis com as normas e valores constitucionais; positivos, na medida em que, no mínimo, deva existir uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente, ou seja, é o mesmo que dizer que os bens jurídicos tuteláveis pelo Direito Penal devam ter relevância constitucional, ainda que implícita.

A Constituição estabelece, em algumas hipóteses, uma hierarquia entre os bens jurídicos, que, quando identificável, deve ser observada para que se mantenha, justamente, aquela mútua referência axiológica à qual nos referimos acima. Nesse passo, e quanto a isso não há divergência, nos modelos constitucionais modernos, os valores da dignidade da pessoa humana e da liberdade individual são tidos como a base do próprio Estado de Direito, Democrático e Social, devendo, pois, ser colocados no ápice da escala hierárquica que fundamentará o juízo de proporcionalidade entre o bem jurídico tutelado e a intensidade da resposta penal. Esse juízo de proporcionalidade poderá, até mesmo, estabelecer limites à conformação do tipo penal incriminador, na medida em que a hierarquia esteja suficientemente delineada na Constituição.

(257) PRADO, L. R., op. cit., p. 93.

Entendemos que, com essas ponderações e extirpadas as proposições de rigidez insustentável, é possível extrair da concepção constitucional do bem jurídico frutos profícuos em todos os sistemas penais que se inserem num modelo constitucional que consagra o Estado de Direito, Democrático e Social.

1.4 A fundamentação constitucional do bem jurídico e a Constituição Federal de 1988

1.4.1 O Estado na Constituição de 1988

O modelo de Estado delineado na Constituição Federal de 1988 é o de um Estado de Direito, Democrático e Social.

Características fundamentais desse Estado, conforme o art. 1.º da Constituição, são: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana – valor nuclear e aglutinador –, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Seus objetivos: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3.º da Constituição).

Nesse Estado, os direitos e garantias fundamentais envolvem a consagração e proteção tanto dos direitos e garantias individuais quanto dos direitos sociais, de nacionalidade e políticos (Título II da Constituição Federal).

A Constituição Federal delineou um modelo de Estado que, partindo de um elemento fundamental e aglutinador, a dignidade do homem, se funda no primado da liberdade e da justiça social. Essa dignidade da pessoa humana, posta como fundamento desse Estado, implica, a uma só vez, a garantia e proteção da mais ampla gama de direitos individuais

e, por outro lado, a garantia e consecução da mais ampla gama de direitos sociais.[258]

"O Estado Democrático de Direito", afirma Alberto Silva Franco com propriedade ímpar, "tem uma *dimensão antropocêntrica* na medida em que se arrima, fundamentalmente, na dignidade da pessoa humana, ou seja, 'num ser com dignidade, um fim e não um meio, um sujeito e não um objeto' (...). Destarte, o princípio da dignidade da pessoa humana constitui a viga mestra de todo o arcabouço jurídico porque 'confere unidade de sentido ao conjunto de preceitos relativos aos direitos fundamentais' e 'há de ser interpretado como referido a cada pessoa (individual), a todas as pessoas sem discriminações (universal) e a cada homem como um ser autônomo (livre)'. Está, por isso, o 'princípio da dignidade da pessoa humana na base de todos os direitos constitucionalmente consagrados, quer dos direitos e liberdade tradicionais, quer dos direitos dos trabalhadores e direitos a prestações sociais'".[259]

Lopes, por sua vez e após explorar a idéia de felicidade e seus reflexos em cada um dos direitos fundamentais, conclui que a "idéia de *dignidade da pessoa humana*, no sentido de um Estado Democrático de Direito, compreende o *status* objetivo, material, consistente no pleno acesso às condições necessárias para promoção do *sentimento pessoal de satisfação*".[260]

A liberdade constitui um dos principais atributos da dignidade da pessoa humana e a democracia implica liberdade para participar. Um dos objetivos da República Federativa do Brasil, declarado expressamente no art. 3.º, I, é a construção de uma sociedade livre. A inviolabilidade do direito à liberdade é consagrada no *caput* do art. 5.º da Constituição, imediatamente após a declaração da inviolabilidade do direito à

(258) "Sua postura, portanto, na ordem jurídica, mais do que a de sujeito de direitos positivados, deve ser a de condição de existência dessa mesma ordem, como indivíduo dotado de liberdade e de consciência de si mesmo, o qual cria e influencia o seu meio como personalidade social e responsável" (TAVARES, J., Critérios de seleção de crimes e cominação de penas, p. 77).

(259) FRANCO, Alberto Silva, *Crimes hediondos*, p. 49.

(260) LOPES, M. A. R., *Direito penal ...*, cit., p. 189.

vida.[261] Complementa-se com a garantia da legalidade; da livre manifestação do pensamento; das liberdades religiosa, filosófica, política, intelectual, artística, científica e de comunicação; da liberdade profissional, de locomoção dentro do território nacional; de associação para fins lícitos; da garantia da reserva legal penal; da garantia de que as restrições a esse direito fundamental somente serão impostas por meio do devido processo legal; da garantia de que a prisão cautelar somente se dará em flagrante delito ou por ordem de autoridade judiciária competente; da regra da liberdade provisória, sendo a prisão cautelar a exceção; do instrumento processual do *habeas corpus* como "remédio" pronto e eficaz contra abusos ou ilegalidades na restrição da liberdade; do mandado de injunção contra omissões que tornem inviável o exercício dessas liberdades; da indenização para aquele que ficar preso além do tempo fixado na sentença; da aplicabilidade imediata das normas definidoras desses direitos e da sua complementação pelos princípios decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, dos provenientes dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5.º, II, IV, VI, VIII, IX, XIII, XV, XVII, XXXIX, LIV, LXI, LXVI e LXVIII, LXXI, LXXV, §§ 1.º e 2.º, da CF).

Como já se afirmou, entretanto, a dignidade da pessoa humana, pressupondo de forma primária a liberdade, presume também a garantia e consecução de condições sociais que favoreçam a mais ampla realização da pessoa humana dentro da sociedade.[262] Aglutinam-se, em conseqüência, ao objetivo da República Federativa do Brasil de construir uma sociedade livre, também os atributos da justiça social e da solidariedade (art. 3.º, I, da CF). Garantem-se, pois, a todos, os direitos sociais: à educação, à saúde, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, à proteção à maternidade e à infância, à assistência aos desamparados (art. 6.º).

(261) Segundo M. A. R. Lopes, o *caput* do art. 5.º da Constituição estabeleceu uma "ordem hierarquicamente ética de valores", em cujo topo estariam o direito à vida e à liberdade (Alternativas ..., cit., p. 411).

(262) Afirma M. D. L. Carvalho que o Constituinte optou por uma democracia providencialista ou econômica e social, na qual predomina o valor da liberdade, "já que respeitada a autonomia individual, mas se reconhece que a liberdade de todos só pode ser obtida pela intervenção estatal, à míngua da qual a liberdade seria mera aparência" (op. cit., p. 42).

A vocação do Estado brasileiro, desenhado na Constituição, é a de um Estado de Direito, Democrático e Social, no qual, porém, as garantias e direitos individuais têm valor preeminente, sobrepondo-se aos direitos e garantias sociais.[263]

Esta última afirmação decorre da consagração constitucional, dentro das chamadas "cláusulas pétreas", da vedação de abolição, dentro desse modelo de Estado, dos direitos e garantias individuais (art. 60, § 4.º, IV, da Constituição). Tais afirmativas implicam dizer que nenhum interesse social ou coletivo justifica ou serve de fundamento à *abolição* de direitos e garantias individuais.[264]

1.4.2 Relevância e hierarquia constitucional dos bens jurídicos

Essa conformação de Estado dada pela Constituição Federal permite-nos compartilhar dos frutos trazidos pelas concepções constitucionais do bem jurídico, quer quanto à afirmativa de que a função do Direito Penal é a de exclusiva proteção de bens jurídicos, quer no tocante aos limites impostos pela ordem constitucional quanto ao conteúdo das normas incriminadoras: negativos, na medida em que não podem tutelar interesses incompatíveis com as normas e valores constitucionais;[265] positivos, na medida em que, no mínimo, deve existir uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente, equivalendo a dizer que os bens jurídicos tuteláveis pelo Direito Penal devem ter relevância constitucional, ainda que implícita.

O caráter democrático desse Estado, por outro lado, acentuando sua vocação para a tolerância e para a participação, impede que o Direito Penal possa servir a fins éticos ou morais, impedindo a criminalização de condutas que demonstrem presumíveis tendências desviadas, meras

(263) Cf. nesse sentido: CARVALHO, M. D. L., ibidem, p. 35.

(264) À mesma conclusão se pode chegar, ainda, pela via do princípio do respeito à dignidade da pessoa humana, que impõe que o homem seja considerado como fim e não como meio, não podendo ele "ser tomado funcionalmente como engrenagem ou membro de um organismo, nem simples e mera força de trabalho" (TAVARES, J., op. cit., p. 77).

(265) Para N. Batista, a Constituição restringe-se a operar como limite negativo à incriminação, no sentido de que "um aspecto valorado negativamente pela Constituição não pode ser erigido bem jurídico pelo legislador" (*Introdução crítica ao direito penal*, p. 96).

atitudes interiores, vedando, em outras palavras, a incriminação da pura e simples desobediência.

Tais vedações são reforçadas na medida em que nesse mesmo Estado, delineado na Constituição, a função do Direito Penal é a de proteção de bens jurídicos.[266] E assim o é na medida em que esse Estado tem como valor central a pessoa humana digna e livre, valor ao redor do qual gravitam todos os outros valores constitucionais, valor para o qual convergem todas as atividades estatais, inclusive a atividade punitiva; aqui se incluem a atividade da conformação legislativa do ordenamento jurídico-penal, a atividade de apuração do ilícito penal, de aplicação da sanção penal e de sua execução.

A tomada de posição axiológica, que encontramos na Constituição, autoriza a afirmação de que a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana somente poderão ser restringidos em razão e na justa medida da manutenção e defesa das condições necessárias à sua existência e consecução, tanto na esfera individual como na social.[267]

Pondera, com singular propriedade, Barros que o "princípio da proporcionalidade, como uma das várias idéias jurídicas fundantes da Constituição, tem assento justamente aí, nesse contexto normativo no qual estão introduzidos os direitos fundamentais e os mecanismos de respectiva proteção".[268] O princípio da proporcionalidade, adquire, então o caráter de garantia especial no sentido de exigir que toda intervenção estatal na esfera dos direitos fundamentais se fundamente na *necessidade,* se dê de *forma adequada* e na *justa medida.*

Dentro desse Estado a pena é, sem dúvida, a sanção jurídica mais grave, já que atinge justamente a dignidade e a liberdade da pessoa hu-

(266) Nesse sentido, destaca F. A. Toledo que a função de exclusiva proteção de bens jurídicos atribuída ao Direito Penal impede a "admissão de um sistema penal que pretendesse punir o agente pelo seu modo de ser ou de pensar" (*Princípios básicos de direito penal*, p. 19).

(267) Com extrema felicidade, vaticina L. Luisi que o "buscar nas constituições os bens a tutelar e a sujeição da criminalização aos limites impostos pelas constituições têm um sentido bem profundo. Constituem uma garantia de que é possível, e far-se-á um Direito Penal respeitoso da dignidade humana" (Bens constitucionais e criminalização, p. 107).

(268) BARROS, S. T., *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*, p. 89.

mana, além de seu patrimônio e outros direitos fundamentais. Essa peculiar gravidade deriva da própria disciplina constitucional da sanção penal contida no inc. XLVI do art. 5.°, que prevê a adoção das seguintes penas: privação ou restrição da liberdade, perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos.

Interferindo com direitos que, depois do direito à vida, são os mais caros ao Estado de Direito Democrático e Social, a pena somente poderá ter como ponto de partida (fundamento) e como ponto de chegada (finalidade) a dignidade da pessoa humana,[269] submetendo-se, em qualquer caso, ao princípio da proporcionalidade em sua tríplice vertente da *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito*.[270]

Em outras palavras, no modelo de Estado adotado pela Constituição, a sanção penal, interferindo diretamente com a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana, somente pode ter como fundamento a proteção das condições essenciais à garantia e implementação desses mesmos valores, ou seja, os *bens jurídicos*. Essa consideração de um bem ou valor constitucional como condição essencial à garantia e implementação da dignidade e dos direitos fundamentais da pessoa humana é que vai fundamentar, num primeiro momento, o juízo acerca do *merecimento de pena* e, pois, acerca da qualificação de um bem como *bem jurídico*.

Além disso, por sua extrema gravidade, a sanção penal somente poderá ser empregada ali onde seja *necessária*, isto é, quando se comprove a insuficiência de outras espécies de sanção na tutela do bem jurídico e a *danosidade social* da conduta, que se extrai da apuração da concorrência de duas condições: *gravidade acentuada do ataque* (ameaça ou lesão) a um *bem jurídico*.[271]

(269) Cf. neste sentido SHECAIRA, S. S. *et al*, *Penas restritivas de direitos*: críticas e comentários às penas alteranativas – Lei 9.714, de 25.11.1998, p. 159.

(270) Segundo S. T. Barros, o princípio da proporcionalidade complementa e se incorpora ao princípio da reserva legal que se converte, então, no princípio da reserva legal proporcional (op. cit., p. 89-90 e 155).

(271) Nesse sentido, observa M. A. R. Lopes que o "legislador deve ter como ponto de partida, para incidência das normas penais às condutas humanas, o critério da necessidade social. Este, por sua vez, manifesta-se em duplo sentido: no primeiro, observa-se a coincidência entre a necessidade momentânea (época do delito) e a necessidade permanente (cuja salvaguarda encontra-se no reconhecimento constitucional do bem tutelado); no segundo, corresponde ao espírito proibitivo a exata noção reprovatória do fato (através da pena atribuída)" (Alternativas ..., cit., p. 410).

Entendemos, portanto, que os *bens jurídicos*, únicos aptos a fundamentar o emprego da sanção penal para sua tutela, devem consubstanciar-se em bens ou valores essenciais, de relevo constitucional e sempre reconduzíveis à pessoa humana. Nesse sentido, as palavras de Lopes:

"Num Estado de Direito material deve caber ao Direito Penal uma função exclusiva de proteção dos bens fundamentais da comunidade, das condições sociais básicas necessárias à livre realização da personalidade de cada homem e cuja violação constitui o *crime*.

Uma vez que a pena se traduz por restrições ou sacrifícios importantes dos direitos fundamentais do delinqüente, cujo respeito é uma finalidade essencial do Estado, é indispensável que tal sacrifício seja necessário à paz e à conservação sociais, ou seja, à própria defesa dos direitos e liberdades e garantias em geral, que são a base do Estado".[272]

A necessária recondução à pessoa humana não implica dizer, todavia, que somente os valores *individuais* poderão ser objeto da tutela penal. Também os valores coletivos, na medida em que permitam tal recondução, poderão e, às vezes, deverão ser objeto de tutela penal.

A dignidade penal de um valor, que, como se viu, qualifica-o de *bem jurídico*, deve ser procurada no seio mesmo da Constituição.

A Constituição Federal de 1988, à qual limitamos o estudo, está recheada de opções axiológicas que se estendem a todas as esferas da vida individual e social da pessoa humana. O constituinte optou por cuidar minuciosamente dos valores fundamentais que envolvem o homem, tanto em sua individualidade como enquanto membro da coletividade.

Pode-se dizer, sem temor, que, quanto aos valores fundamentais individuais e coletivos, a Constituição de 1988 é referencial seguro.

Por essa razão, não se aplica a nossa realidade constitucional o argumento segundo o qual as Constituições não serviriam de referencial valorativo para o Direito Penal, porque sintéticas e destinadas apenas a estabelecer a organização política de um Estado, omitindo-se, então, acerca de valores e interesses fundamentais à sociedade.

(272) LOPES, M. A. R., Alternativas ..., cit., p. 406.

Para nosso ordenamento positivo, tanto quanto para o dos demais Estados constitucionais modernos, é válida a afirmação segundo a qual os *bens jurídicos* são aqueles com relevância constitucional.[273] "O fundamento básico da atuação do Direito Penal", ensina Lopes, "deve se limitar, no plano de um Estado de Direito, aos bens jurídicos fundamentais que venham a ser tutelados constitucionalmente, o que não quer dizer que se remete à Constituição a elaboração das figuras típicas penais, mas estas devem ser informadas e corresponder à tutela de um bem, consagrado pela Constituição".[274]

Esses bens jurídicos fundamentais devem ser concebidos "no âmbito de uma relação social dialética, como instrumento que garantiza o desenvolvimento da pessoa ao permitir-lhe uma participação dentro do ambiente político-social de que toma parte".[275] Essas relações sociais dialéticas valoradas, isto é, os *bens jurídicos*, podem ser encontrados na Constituição, que nada mais é do que "o reflexo formalizado das concretas relações sociais de um momento histórico determinado".[276]

A relevância constitucional dos bens jurídico-penais pode ser encontrada já em Luna quando asseverava, nos idos de 1985, que o "apelo à Constituição, feito por modernos penalistas da Itália e da Alemanha, para completar a tarefa de construção do bem jurídico é louvável, porque impõe normas superiores, ao legislador ordinário, para a limitação da liberdade e para a fixação da responsabilidade".[277] No mesmo sentido ponderou Dotti que as "opções axiológicas constitucionais devem ser respeitadas pelos textos penais e orientar a sua interpretação".[278]

(273) Esse não parece ser, contudo, o entendimento de C.R. Bitencourt, que entende que a "*seleção dos bens jurídicos* tuteláveis pelo Direito Penal e os *critérios* a serem utilizados nessa seleção constituem *função* do Poder Legislativo, sendo vedado aos intérpretes e aplicadores do direito essa função, privativa daquele Poder Institucional. Agir diferentemente constituirá violação dos sagrados *princípios constitucionais* da reserva legal e da *independência dos poderes*" (*Manual de direito penal*: parte geral, p. 49).

(274) LOPES, M. A. R., Alternativas ..., cit., p. 410.

(275) LOPES, M. A. R., *Princípio* ..., cit., p. 135.

(276) Idem, ibidem, p. 135.

(277) LUNA, E. C., *Capítulos de direito penal*: parte geral: com observações à nova parte geral do Código Penal, p. 135.

(278) DOTTI, R. A., *Reforma penal brasileira*, p. 335.

Segundo Tavares, a exigência da proteção de bens jurídicos, como objeto concretamente apreensível, tem sede constitucional e deriva da proteção à dignidade da pessoa humana e dos objetivos fundamentais explicitados no art. 3.º da CF.

Os bens jurídicos são, para ele, realidades naturais que se produzem nas relações sociais concretas, com todas as contradições que elas encerram. São "tomados como valores concretos que tornam possível a proteção da pessoa humana, como seu destinatário final, ou que assegurem sua participação no processo democrático, sem qualquer referência a um dever geral de obediência".[279]

Entende, pois, que o bem jurídico somente é aquele que se refere à proteção da pessoa humana, em sua dimensão individual e social. "O legislador", assevera, "está vinculado a só erigir à categoria de bem jurídico valores concretos que impliquem na efetiva proteção da pessoa humana ou que tornem possível, ou assegurem sua participação nos destinos democráticos do Estado e da vida social. Fora disso, só resta arcar com as conseqüências políticas do erro cometido".[280]

A exigência de que a incriminação recaia sobre condutas que impliquem lesão ou perigo de lesão a bens jurídicos faz com que sejam inconstitucionais, em seu entender, "as disposições que proíbam por proibir, que sancionem penalmente as infrações a normas meramente regulamentares, ou que façam da norma penal apenas o reforço para a desobediência, sem qualquer referência à proteção de um bem jurídico".[281]

Luisi, partindo de uma abordagem também constitucional dos bens jurídicos, entende que o processo de criminalização deve ter por fonte principal os bens constitucionais; mas, o legislador criminal está livre para tutelar com a sanção penal bens não previstos constitucionalmente, desde que com tal proceder não violente princípios constitucionais básicos.[282]

Alberto Silva Franco considera o *princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos* um *princípio fundamental, de caráter penal, não formalizado na Constituição*, detentor "de igual entonação constitucional e dotado da mesma carga de positividade" atribuídas aos princípios for-

(279) TAVARES, J., op. cit., p. 80.

(280) Idem, p. 81.

(281) Idem, p. 79.

(282) LUISI, L., Bens constitucionais ..., cit., p. 106.

malizados em virtude de disposição expressa do Constituinte no sentido de que: "Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados (...)" (art. 5.º, § 2.º, da Constituição).[283]

Segundo ele, refletindo a Constituição os bens relevantes à convivência social, "não há cuidar, portanto, de bens penalmente relevantes 'sem uma referência, expressa ou implícita, na ordem constitucional dos direitos e dos deveres fundamentais".[284] Como adverte o professor, porém, a referência não é em si suficiente para fundamentar a intervenção criminalizadora; a Constituição é um ponto de partida, um referencial capaz de indicar a *dignidade formal* de um bem jurídico à qual deve somar-se, necessariamente, uma *dignidade material* que se aufere por sua condição de "valor assumido socialmente, suscetível de ataque e destruição, isto é, de ser lesionado ou posto em perigo gravemente e necessitado de tutela".[285] Em síntese: "Um Estado social e democrático de Direito apenas deverá amparar, como bens jurídicos, condições da vida social, na medida em que afetem as possibilidades de participação de indivíduos no sistema social".[286]

Márcia Dometila Lima de Carvalho, fundada no postulado de que a função primordial do Direito Penal é a proteção de bens jurídicos, entende que esses bens devem sofrer um processo de avaliação diante dos valores constitucionais de maior relevância, já que o Direito Penal é parte do sistema global tutelado pela Constituição.[287] A relação entre aquele e esta se dá na medida em que se "depreende que a essência do delito se alicerça em uma infração ao direito, e o conceito do que é direito tem de ser deduzido do que se encontra concentrado como tal, como idéia de justiça, expresso no ordenamento constitucional."[288] Por essas razões e em sintonia com a concepção de Bricola entende o delito como um fato lesivo de um valor constitucionalmente relevante.[289]

(283) FRANCO, A. S., op. cit., p. 61-2.
(284) Idem, ibidem, p. 63.
(285) Idem, p. 63.
(286) Idem, p. 63.
(287) CARVALHO, M. D. L., op. cit., p. 34-5.
(288) Idem, ibidem, p. 37.
(289) Idem, p. 38, 46 e 51.

Segundo a autora, devem-se buscar na Constituição a gênese e a função social do bem jurídico, sendo ela que representa o ideal de Direito de determinado momento histórico, inseridos aí os interesses da estrutura social. Destarte, há uma relação entre a norma constitucional e o interesse que a alicerça, relação esta que repercute em toda perquirição do bem jurídico, condicionando-a, pois, à investigação da relação social concreta valorada: "da posição que nela ocupam os indivíduos e da interação sofrida por eles em relação aos outros entes existentes no meio social".[290] Essa interação, prossegue a autora, é que permite afirmar a existência de hierarquia entre os bens jurídicos, que se dá "porque a relação social concreta faz surgir uma determinada prevalência entre eles, que estão sujeitos, ainda, a influência de critérios posteriores devido, sobretudo, à gradual superação social que vai atingindo paulatinamente, a humanidade".[291]

O advento de uma nova Constituição, portanto, deve conduzir a uma reavaliação dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal, no sentido de adequá-los às novas diretrizes valorativas estabelecidas no texto constitucional, quer estabelecendo sua hierarquia, quer avaliando "como devem ser graduadas as penas à luz da importância daqueles bens para os objetivos constitucionais".[292]

A hierarquia mencionada poderá ter como ponto de partida, ocupando o ápice da escala, a tutela dos direitos fundamentais consagrados na Constituição. Segundo Carvalho, são eles "hierarquicamente superiores aos demais interesses dignos de proteção, erigidos em bens jurídicos, devem, a nosso sentir, se (*sic*) proclamados como valores maiores, de natureza constitucional".[293]

Luiz Régis Prado, por sua vez, partindo da concepção de Estado adotada na Constituição de 1988 – um Estado de Direito, Democrático e Social –, conclui que a tutela penal somente pode estar a serviço da *proteção de bens jurídico-penais* e somente quando socialmente necessária. Esta conclusão deriva da preeminência, nesse modelo de Estado, dos postulados da liberdade e da dignidade da pessoa humana.[294]

(290) Idem, p. 37.
(291) Idem, p. 37.
(292) Idem, p. 37.
(293) Idem, p. 35.
(294) PRADO, L. R., op. cit., p. 59-60.

"A noção de bem jurídico implica a realização de um juízo positivo de valor acerca de determinado objeto ou situação social e de sua relevância para o desenvolvimento do ser humano",[295] isso porque a fundamentação do Estado democrático no respeito à dignidade humana coloca-a como centro de convergência de todos os demais valores, daí que "o ponto de partida do Direito Penal é dado pelo conceito de pessoa",[296] que goza, assim, "duma esfera de autonomia própria que não pode ser tocada ou agredida, sem se abalarem as bases da própria convivência".[297]

Aqueles juízos positivos de valor acerca de objetos e situações sociais encontram-se na Constituição, que os reconhece e garante, por essa razão, que o "legislador ordinário deve sempre ter em conta as diretrizes contidas na Constituição e os valores nela consagrados, para definir os bens jurídicos, em razão do caráter limitativo da tutela penal. Encontram-se, portanto, na norma constitucional, as linhas substanciais prioritárias para a incriminação ou não de condutas. O fundamento primeiro da ilicitude material deita, pois, suas raízes no texto magno".[298]

A preeminência outorgada à liberdade pessoal e à dignidade do homem na Constituição implica, além disso, uma limitação do injusto material: a liberdade e a dignidade humanas somente podem ser restringidas "quando se tratar de ataques a bens de análoga dignidade; dotados de relevância ou compatíveis com o dizer constitucional ou, ainda, que se encontrem em sintonia com a concepção de Estado de Direito democrático";[299] em outras palavras, "são bens suscetíveis de proteção penal, por exemplo, os direitos constitucionais do cidadão, os valores objetivamente tutelados e outros que se inserem no contexto de garantia do Estado de Direito democrático e social ou lhe são conexos. O critério básico a partir do qual se pode deduzir um quadro valorativo deve ser fornecido pelos princípios constitucionais (*v.g.*, arts. 1.º, 2.º, 3.º e 5.º da CF), reconhecidos como fundamento da ordem política e social".[300]

A tais bens está adstrito o legislador, a quem caberá, porém, a avaliação quanto à *necessidade* da tutela penal.

(295) PRADO, L. R., op. cit., p. 63-4.
(296) Idem, p. 65.
(297) Idem, p. 65.
(298) Idem, p. 76.
(299) Idem, p. 77.
(300) Idem, p. 77-8.

A criação de norma incriminadora deve ser expressão de um nexo de proporcionalidade entre a restrição decorrente da sanção penal à liberdade e à dignidade humana e a garantia de outro valor também de cunho constitucional ou inerente à doutrina democrática:

"Tem-se, por assim dizer, a virtude de demarcar com parâmetros mais precisos a atividade do legislador penal, funcionando como limite – *relativo* –, à escolha dos bens jurídicos suscetíveis de tutela, a espécie e a medida da sanção disposta para a sua proteção. O critério indicado para isso foi, primordialmente, o da liberdade e a dignidade da pessoa humana, reconhecidos como fundamentos da ordem política e da paz social. O recurso à privação de liberdade deve ser, como já enfatizado, a *ultima ratio*, quando absolutamente indispensável, tendo sempre em vista a importância primária da liberdade pessoal – o campo do ilícito penal deve ficar reduzido às margens da estrita necessidade. Daí ser importante a congruência entre o bem penalmente tutelado e os valores fundamentais. Em termos constitucionais, a desproporcionalidade – entre bem jurídico e espécie/medida da pena – encontra seu veto nos preceitos que amparam a justiça e a igualdade em sentido substancial, a partir do momento em que uma sanção desproporcionada seria uma evidente injustiça comparativa, contrária a ambos os princípios".[301]

Conforme o autor já havia advertido, requisito complementar da tutela penal é sua *necessidade social*, ou seja, não basta que um bem possua relevância constitucional para que possa ser tutelado penalmente; imprescindível a verificação da ineficácia de outros meios de defesa menos lesivos.[302]

Sua concepção, em síntese, privilegia de forma aberta o texto constitucional, a concepção de Estado de Direito Democrático, o bem jurídico substancial fundado na realidade social e individual, "complementada, ainda, por elementos de uma visão metodológica própria e da peculiar *natureza* do bem jurídico-penal, numa enformação que se compatibiliza com os modernos postulados da ciência do Direito Penal e da Política Criminal".[303]

(301) Idem, p. 85-6.
(302) Idem, p. 92.
(303) Idem, p. 93.

2

O TRIBUTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

SUMÁRIO: 2.1 Introdução – 2.2 As funções do tributo na Constituição Federal: 2.2.1 Introdução; 2.2.2 O tributo como receita pública; 2.2.3 As espécies tributárias à luz da destinação do produto arrecadado: 2.2.3.1 Os impostos; 2.2.3.2 As taxas; 2.2.3.3 As contribuições de melhoria; 2.2.3.4 As contribuições especiais; 2.2.3.5 Os empréstimos compulsórios; 2.2.4 A extrafiscalidade – 2.3 Os limites constitucionais ao poder de tributar; 2.3.1 Competência tributária: 2.3.1.1 Imunidades tributárias; 2.3.2 Princípio da legalidade; 2.3.3 Princípio da irretroatividade; 2.3.4 Princípio da anterioridade; 2.3.5 Princípio da isonomia; 2.3.6 Princípio da capacidade contributiva; 2.3.7 Princípio da vedação de tributo confiscatório; 2.3.8 Princípio da vedação de limitações ao tráfego de pessoas ou bens; 2.3.9 Conclusões.

2.1 Introdução

O estudo da tutela penal das obrigações tributárias, dado o próprio caráter subsidiário dessa agravada forma de tutela, pressupõe a compreensão do fenômeno tributário não só em seus aspectos concretos, isto é, o que é tributo, seus elementos, sua dinâmica normativa, mas pressupõe, para o estudioso do Direito Penal, a compreensão desse fenômeno dentro do contexto constitucional.

Compreender o fenômeno tributário dentro do contexto constitucional é, em última análise, buscar a resposta à seguinte questão: para que serve o tributo no atual modelo de Estado brasileiro? Ou, mais especificamente, qual a razão de ser e quais as funções do tributo dentro do Estado de Direito, Democrático e Social desenhado na Constituição de 1988?

A busca a esta resposta inaugura o estudo dos aspectos tributários necessários à compreensão do fenômeno contemporâneo da criação de normas penais que tutelam o fenômeno tributário.

Parte-se, então, da análise constitucional, quer para compreender o tributo, quer para compreender sua tutela penal.

A Constituição de 1988 reservou ao Estado não só a função de preservação e tutela da liberdade individual, função herdada da concepção liberal, como lhe atribuiu encargos sociais anteriormente não contemplados.

O Estado-Administração não é mais exclusivamente o guardião da liberdade individual; tem ele novas nuanças que lhe marcam uma posição ativa no seio social. De uma posição negativa – não interferir na liberdade individual –, passa a uma posição ativa – garantir direitos sociais. Essa mudança pode ser compreendida como apenas "aparente" na medida em que o desfrute de direitos sociais é condição da real e efetiva liberdade individual. Esta é uma constatação que evidentemente inspirou a elevação dos direitos sociais à categoria constitucional. "Jurisdicizou-se" uma realidade e uma necessidade. Uma legião de miseráveis não desfruta em verdade de liberdade alguma. Se a democracia pressupõe a liberdade e vice-versa, se o Estado é democrático e se quer ser materialmente democrático, não se contentando com uma democracia apenas formal, se quer cidadãos que possuam a real e efetiva capacidade de opção e de participação, deve fornecer-lhes condições materiais para a consecução destas, vamos dizer, "atividades democráticas".

Enriquece-se a noção de liberdade com seu suporte material: a dignidade da pessoa humana. Não aquela simples liberdade aparente, pois o miserável, o excluído, não faz opções políticas nem sociais. Somente o ser humano, ao qual são garantidos os suportes básicos de dignidade (vida, saúde, trabalho, lazer, moradia, família, educação, liberdade de manifestação), possui capacidade para ser livre. Trata-se de uma liberdade real, a liberdade de um ser humano digno,[1] tal qual consagrada constitucionalmente.

(1) Leciona Ricardo Lobo Torres que "sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as *condições iniciais da liberdade*. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados" (*Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia, p. 129). O fundamento do direito a esse mínimo existencial está nas condições para o exercício da liberdade, também denominada *liberdade real* (ibidem, p. 129); é protegido contra a intervenção do Estado (*status negativus*), mas, ao mesmo tempo, garantido por prestações estatais (*status positivus*) (idem, p. 139).

Ao Estado atribuiu-se, então, a função de garantia dessa liberdade real ou material: a liberdade de um ser humano digno. Ao aspecto simplesmente negativo – impedir a violação – somou-se o positivo: concorrer para sua consecução.

Essas afirmações derivam da simples leitura do Título I da Constituição Federal, ao estabelecer que são fundamentos deste Estado a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1.°, III e IV). Além disso, a disposição participativa desse Estado encontra-se expressamente prevista no art. 3.°, que estabelece os *objetivos fundamentais* da República Federativa do Brasil: "construir uma sociedade livre, justa e solidária", "garantir o desenvolvimento nacional", "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais", "promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação" (incs. I a IV).

Da análise dessas normas constitucionais, daquelas contidas nos arts. 5.°, 170 e 193 da CF, Márcia Dometila Lima de Carvalho extrai a conformação do Estado brasileiro: uma democracia que procura realizar os valores herdados do liberalismo não mais na sua dimensão puramente formal, mas, sim, com vocação expressa dirigida à concretização da justiça social: "Trata-se do antigo Estado Social de Direito, que o capítulo concernente aos direitos econômicos e sociais das Constituições modernas pretenderam implementar, enriquecido com o conceito de democrático, concepção mais recente que apresenta o Estado como sendo de justiça material, isto é, de justiça modificadora do *status quo*".[2]

O mesmo entendimento é compartilhado por Paulo Bonavides, para quem as dimensões essenciais da Constituição Federal de 1988 desenham um Estado social em cujo seio "os problemas constitucionais referentes a relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinados e resolvidos à luz dos conceitos derivados daquela modalidade de ordenamento".[3] Destaca esse autor a fundamental diferença entre uma Constituição do Estado liberal e aquela do Estado social: "a primeira é uma Constituição antigoverno e anti-Estado; a segunda uma

(2) CARVALHO, M. D. L., op. cit., p. 27.

(3) BONAVIDES, P., *Curso de direito constitucional*, p. 297.

Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder".[4]

É dentro deste modelo constitucional de Estado que se deve compreender a atividade tributária.

Se o tributo é, classicamente, meio de obtenção de receitas para o Estado e se o Estado tem esta ou aquela função, estes ou aqueles objetivos, dependendo dessa função e desses objetivos, uma compreensão da verdadeira importância da arrecadação tributária dependerá da análise dessas variáveis. Conforme ao Estado são atribuídas mais e mais funções, quanto maior a necessidade de receita pública, o reflexo no campo da exação tributária será sentido. O que não importa dizer que não existam limites ao poder de exação; existem, e é justamente na ponderação entre a necessidade de arrecadação, os direitos individuais e o modelo constitucional econômico que se deve encontrar o equilíbrio do fenômeno tributário.

Constatar-se, então, que o Estado brasileiro, conformado na Constituição Federal de 1988, é solicitado socialmente no desempenho de diversas funções é o ponto de partida não só para uma nova percepção do papel do tributo mas, um pouco mais além, para compreender também o papel do Direito Penal no auxílio da consecução dessas tarefas.

Vivemos uma experiência nova de tentativa de equilíbrio entre o resguardo e manutenção dos direitos individuais, de importância fundamental no Estado brasileiro e que foram garantidos e instrumentados com veemência evidente na Constituição, e a busca da realização efetiva do respeito à dignidade humana como meio para a efetiva democracia através, também, da participação estatal positiva na criação de meios que conduzam a tal efetividade.

É esse equilíbrio que permeia a tensão entre propriedade privada e tributo, entre liberdade e pena.

2.2 As funções do tributo na Constituição Federal

2.2.1 Introdução

Misabel de Abreu Machado Derzi, na atualização da clássica obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações constitucionais ao poder de tributar*,

(4) Idem, ibidem, p. 297.

após analisar a evolução pela qual passou a concepção do Estado Democrático de Direito, conclui que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu claramente as bases desse Estado atribuindo-lhe metas de justiça e igualdade social, metas que repercutiram no capítulo destinado ao sistema tributário (Título VI, Capítulo I): "pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária".[5]

Isso implica dizer que o tributo, além da função de meio de obtenção de receitas para que o Estado possa fazer frente às despesas que lhe incumbem, possui, também, outros papéis: o de influir positivamente na redistribuição das riquezas dentro do País, quer entre classes sociais, quer entre regiões, e o de influir no domínio econômico como mais um instrumento de realização da política econômica voltada para o desenvolvimento nacional.

À clássica função do tributo – obtenção de receitas públicas –, somam-se, atualmente, estas duas últimas acima destacadas e que refletem a do papel do Estado dentro da vida social e econômica.

"Admite-se que o sistema tributário não destrói riqueza", afirmava Aliomar Baleeiro, funciona como um filtro que "opera a redistribuição de riquezas através da despesa pública";[6] como alavanca de comando da conjuntura econômica e do desenvolvimento.[7]

Dentro, ainda, daqueles tributos que se destinam à formação genérica da receita pública, alguns destinam-se, também por força de norma constitucional, a efetivamente realizar a redistribuição de riquezas, não mais através do mecanismo de destinação do produto arrecadado, mas por seu peculiar mecanismo de incidência na vida econômica dos cidadãos atingidos. Além disso, através de certos mecanismos denominados genericamente *incentivos e desestímulos fiscais* pode o tributo servir à consecução das metas atribuídas ao Estado pela Constituição e acima alinhadas (extrafiscalidade).

Podemos, portanto, dividir a análise da função do tributo na Constituição em duas partes: a primeira delas destinada à análise de cada

(5) BALEEIRO, A., *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 9.

(6) Idem, ibidem, p. 833.

(7) Idem, p. 833.

espécie tributária tendo em vista a destinação do produto arrecadado; a segunda destinada à análise do emprego extrafiscal dos tributos.

2.2.2 *O tributo como receita pública*

O tributo é, atualmente, a maior fonte de receita pública. Isto decorre da adoção de um modelo de Estado que exerce funções econômicas e sociais submetidas, porém, à valorização da iniciativa privada e do livre mercado. Estamos falando de receitas públicas e de despesas públicas e, portanto, de atividade financeira: obtenção de recursos, sua gestão e aplicação na consecução dos objetivos atribuídos ao Estado.[8]

Na medida em que são atribuídas ao Estado novas despesas, deve-se prever, igualmente, meios para a obtenção da receita necessária ao seu implemento. Ocorre que a obtenção da receita, no atual modelo estatal brasileiro, encontra limites constitucionais na medida em que a Constituição fundou a ordem econômica na valorização do trabalho e na livre iniciativa (art. 170, *caput*), restringindo a atuação estatal nessa seara aos casos de necessária garantia da segurança nacional ou à presença de relevante interesse coletivo (art. 173, *caput*), sendo que, quando o fizer, sujeitar-se-á ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive no que diz respeito às obrigações trabalhistas e tributárias (art. 173, § 1.º), sendo-lhe vedado estabelecer privilégios fiscais, não extensíveis ao setor privado, às empresas públicas e às sociedades de economia mista (art. 173, § 2.º). Significativa, também, a redução dos *monopólios estatais* no desenvolvimento de algumas atividades taxativamente enumeradas na Constituição e referentes, em síntese, à exploração de petróleo, gás natural, outros hidrocarbonetos fluídos, minérios e minerais nucleares e seus derivados (art. 177 e seus incisos). Sendo que essas atividades monopolizadas estão sujeitas às regras de direito privado na medida em que "correspondem, pura e simplesmente, a atividades econômicas subtraídas do âmbito da livre iniciativa".[9]

(8) A respeito da atividade financeira, conceito e características, pode-se consultar a clássica obra de A. Baleeiro, *Uma introdução à ciência das finanças*; ou, ainda, a obra de Celso Ribeiro Bastos, *Curso de direito financeiro e de direito tributário*, p. 1 e ss., com rica referência bibliográfica sobre o assunto.

(9) MELLO, C. A. B., *Curso de direito administrativo*, p. 323.

Necessária, então, uma análise da atividade financeira do Estado no atual modelo constitucional, destacando-se a relevância do fenômeno tributário dentro dessa atividade.[10]

Basicamente, o Estado deve arcar financeiramente com a manutenção de todo o aparato necessário à existência e funcionamento dos três Poderes, da Administração Pública – entendida no seu sentido mais amplo, da defesa externa do país. Tais despesas são pressupostos da própria existência do Estado e relacionam-se com tarefas próprias de um Estado mínimo, concepção que predominou durante os séculos XVIII, XIX e primeiro quartel do século XX.[11]

O colapso causado pelas duas Grandes Guerras, porém, trouxe consigo uma inversão total na concepção do papel do Estado; passou-se de um Estado mínimo a um Estado-Providência incumbido, agora, de agir na consecução da *prosperidade social* incumbindo-lhe atender "necessidades sociais básicas, como segurança, instrução, serviços públicos (correios e telecomunicações, transportes, energia etc.)".[12] Mas, além disso, atribuiu-se a esse Estado a "adoção de medidas voltadas ao desenvolvimento econômico do país, com o objetivo de asseguramento do pleno emprego e do aumento da renda nacional".[13] É o florescer do planejamento econômico.

Foi-se, conforme se constata facilmente, de um extremo a outro.

Busca-se, atualmente, um equilíbrio entre aquelas duas concepções. O fato é que o modelo de Estado-Providência, intenso interventor na economia, não rendeu os frutos esperados. Por tal razão é que se

(10) Essa abordagem, que parte do geral para o particular, não ignora a autonomia didática do direito tributário e, portanto, não incide na tão criticada "mancebia do Direito Tributário com a Ciência das Finanças Públicas" (BECKER, A. A., *Teoria geral do direito tributário*, p. 4). Ocorre que, para as finalidades a que nos propomos, não se pode ignorar que o Direito Tributário "não deixa de constituir uma das grandes vertentes do Direito Financeiro, qual seja a dos ingressos de dinheiro nos cofres públicos de forma coercitiva, assunto que muito justificadamente mereceu a atenção e os estudos cujas dimensões ninguém pode ignorar" (BASTOS, op. cit., p. 19). Consulte-se, ainda, BALEEIRO, A., *Uma introdução* ..., cit., p. 33.

(11) BASTOS, C. R., op. cit., p. 9.

(12) Idem, ibidem, p. 11.

(13) Idem, p. 11.

caminha no sentido de uma retomada parcial dos cânones do liberalismo,[14] não mais naquele sentido radical original, mas no sentido de um Estado ao qual se reputa legítima a intervenção econômica quando destinada a assegurar o bem-estar social, ou seja, a atuação estatal é secundária e suplementar. Ali onde o livre desenvolvimento econômico se mostre insuficiente na consecução das metas sociais o Estado intervirá. Mas não é só. Com base na experiência histórica, já se atribuem, logo de saída, algumas atividades sociais assecuratórias ao Estado, justamente porque se considera que as leis de mercado são insuficientes para atender a algumas das demandas mais agudas da sociedade.

Essa nova concepção do Estado foi adotada no modelo constitucional brasileiro delineado na Constituição Federal de 1988 conforme antes visto. Assim, ao lado das atividades que envolviam as despesas públicas "clássicas", outras despesas passaram a ser de atribuição estatal e delas nos interessarão, especificamente, aquelas ligadas aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e que representam a essência e a razão de ser desse Estado. A importância dos fundamentos e objetivos delineados no primeiro título da Constituição demonstrará, nos termos da abordagem deste trabalho, o quanto a atividade de arrecadação tributária se relaciona e se dirige à consecução destes que são os valores constitucionais fundamentais.

A Constituição Federal de 1988 atribui ao Estado, além das incumbências estabelecidas genericamente no art. 3.º, outras atividades que superam aquelas que deram origem às chamadas despesas públicas clássicas (defesa externa, segurança interna, manutenção dos três Poderes).

Para que se tenha uma idéia da magnitude das tarefas atribuídas aos entes federativos, basta a leitura das incumbências da União (art. 21), dos Estados (art. 25, § 1.º) e dos Municípios (art. 30).

Além destas, a Constituição expressamente atribui aos entes federativos:

– a prestação de *assistência jurídica* integral aos necessitados (arts. 5.º, LXXIV, e 134);

– a garantia dos direitos sociais à *educação*, à *saúde*, ao *trabalho*, à *moradia*, ao *lazer*, à *segurança*, à *previdência social*, à proteção à *maternidade*, à *infância* e à *assistência aos desamparados* (art. 6.º);

(14) Idem, p. 25-6.

– a conservação do *patrimônio público* (art. 23, I);

– cuidar da *saúde*, da *assistência pública*, da *proteção* e da *garantia das pessoas portadoras de deficiência* (art. 23, II);

– "proteger os documentos, as obras e outros *bens de valor histórico*, *artístico* e *cultural*, os *monumentos*, as *paisagens naturais notáveis* e os *sítios arqueológicos*" (art. 23, III) e, de forma geral, proteger o *patrimônio cultural* (art. 216, § 1.º);

– "impedir a evasão, a destruição e a descaracterização de *obras de arte* e de outros *bens de valor histórico, artístico e cultural*" (art. 23, IV);

– "proporcionar os meios de acesso à *cultura*, à *educação* e à *ciência*" (art. 23, V);

– defender e proteger o *meio ambiente* e combater a poluição em qualquer de suas formas (arts. 23, VI, e 225) e "preservar as florestas, a fauna e a flora" (art. 23, VII);

– "fomentar a *produção agropecuária* e organizar o *abastecimento alimentar*" (art. 23, VIII);

– "promover programas de construção de *moradias* e a melhoria das *condições habitacionais* e de *saneamento básico*" (art. 23, IX);

– "combater as causas da *pobreza* e os fatores de *marginalização*, promovendo a *integração social dos setores desfavorecidos*" (art. 23, X);

– "registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de *pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais* em seus territórios" (art. 23, XI);

– "estabelecer e implantar política de *educação para a segurança do trânsito*" (art. 23, XII);

– a prestação de *serviços públicos* (art. 175);

– a realização da *reforma agrária* através da desapropriação dos imóveis rurais que não estejam cumprindo sua função social mediante prévia e justa indenização (art. 184, *caput* e § 4.º);

– a *seguridade social* (arts. 194 e 195) asseguradora dos direitos relativos à *saúde* (art. 198), *previdência* (arts. 201 e 202) e *assistência social* (arts. 203 e 204);

– a *educação* (arts. 208 e 212);

– o fomento do *desporto educacional* e de alto rendimento (art. 217, *caput* e inc. II);

– a promoção e incentivo ao *desenvolvimento tecnológico* (art. 218);

– a proteção à *família* (art. 226, especialmente os §§ 1.º, 7.º e 8.º);

– a proteção à *criança e ao adolescente* (art. 227, *caput* e, especialmente, os §§ 1.º e 3.º);

– o amparo aos *idosos* (art. 230);

– a proteção das terras e dos bens das *comunidades indígenas* (art. 231, *caput*);

– o financiamento de programas de *desenvolvimento econômico* (art. 239, § 1.º);

– a *assistência aos herdeiros e dependentes carentes* de pessoas vitimadas por crime doloso (art. 245).[15]

Para a consecução dessas tarefas, obviamente, deve dispor o Estado de receitas. Tais receitas têm origem diversa e são classificadas, segundo Celso Ribeiro Bastos, em: receitas patrimoniais, tributárias e creditícias.[16] As primeiras são aquelas provenientes da exploração do patrimônio do Estado e realizadas segundo as regras do direito privado.[17] As segundas, as receitas tributárias, são aquelas oriundas da imposição tributária, também denominadas *receitas derivadas*,[18] reconhecidamente as mais importantes no Estado moderno,[19] em virtude, especialmente, da circunstância, já apontada, de que a participação direta do Estado na economia é limitada expressamente pela Constituição (art. 173). As terceiras e últimas, resultantes da entrada do Estado no mercado financeiro

(15) Todos os grifos em itálico são nossos.

(16) BASTOS, C. R., op. cit., p. 38.

(17) Idem, ibidem, p. 38-45.

(18) É a denominação adotada por Ruy Barbosa Nogueira: "O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer 'derivar' para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas 'receitas derivadas' ou tributos" (*Curso de direito tributário*, p. 29).

(19) BASTOS, C. R., op. cit., p. 45.

para a obtenção de fundos, não obstante haja o dever de restituição,[20] são as receitas creditícias que estão inseridas no orçamento público (art. 165, § 8.º).

2.2.3 *As espécies tributárias à luz da destinação do produto arrecadado*

A receita tributária é proveniente da atividade estatal consistente na criação e arrecadação de tributos: prestações pecuniárias compulsórias, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constituam sanção de ato ilícito, instituídas em lei e cobradas mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3.º do CTN).

A Constituição enumera taxativamente as espécies tributárias. São elas: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria (art. 145, I a III), os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (arts. 149 e 195).

Dentre as diversas classificações, optamos por aquela que distingue as espécies tributárias, segundo seu regime jurídico-constitucional, privilegiando a destinação ou finalidade do produto arrecadado.[21] Assim o fazemos tendo em vista os objetivos do presente trabalho, para os quais é fundamental compreender a função e a importância de cada espécie tributária para a consecução das metas e objetivos do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição Federal de 1988.

(20) Adverte Celso Ribeiro Bastos que, no fundo, "os empréstimos públicos não acrescem o patrimônio estatal porque a cada entrada de caixa corresponde o surgimento de um lançamento no passivo, de tal sorte que a operação se torna patrimonialmente neutra, o que levou Aliomar Baleeiro a afirmar que não se incluem os empréstimos entre as receitas ou, quando muito, são receitas impropriamente ditas" (ibidem, p. 54).

(21) Para exame pormenorizado das questões aqui referidas nos remetemos à obra de Luciano da Silva Amaro que, com rara felicidade, analisa criticamente as insuficiências dos critérios adotados no Código Tributário Nacional (*Direito tributário brasileiro*, p. 55-62), as diversas classificações elaboradas e adotadas pelos diversos doutrinadores (idem, p. 63-74) e, finalmente, a importância que a Constituição deu à destinação do produto na definição do regime jurídico específico da exação (ibidem, p. 74-9).

2.2.3.1 *Os impostos*

Foi a Ciência das Finanças a primeira a oferecer um critério para a diferenciação entre as espécies tributárias; o critério surgiu da constatação de que certos tributos podiam ser vinculados a atividades divisíveis do Estado (cujo produto da arrecadação se destinaria ao seu financiamento) e outros a atividades gerais do Estado. Surge, pois, a classificação bipartida dos tributos em, respectivamente, taxas e impostos.

O *imposto* constitui "uma modalidade de tributo que tem por *hipótese de incidência*[22] um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal".[23] O imposto encontra sua validade exclusivamente no exercício da competência tributária constitucionalmente definida, no sentido de que não é pressuposta nenhuma contraprestação estatal, daí a denominação de tributo não-vinculado (a uma atuação estatal).[24]

Luciano da Silva Amaro enumera as seguintes características dos impostos: "a) são instituídos mediante a previsão legal de fatos típicos (em geral – mas não necessariamente – nominados na norma definidora de competência), que, uma vez ocorridos, dão nascimento à obrigação tributária; b) não se relacionam a nenhuma atuação estatal divisível e referível ao sujeito passivo; c) não se afetam a um determinado aparelhamento estatal ou paraestatal, nem a entidades privadas que persigam fins reputados de interesse público".[25]

(22) A expressão *hipótese de incidência*, empregada e consagrada pela genialidade de Geraldo Ataliba, designa a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato, suficiente e necessário ao nascimento da obrigação de pagar tributo; ao fato concreto que revista as características da "hipótese de incidência" designa-se "fato imponível" (*Hipótese de incidência tributária*, p. 49-59). Importante, pois, é distinguir entre a previsão abstrata do fato originador da obrigação tributária e sua ocorrência concreta. A respeito das diversas denominações empregadas em doutrina, cf. ATALIBA, G., op. cit., p. 49-53; CARVALHO, P. B., *Curso de direito tributário*, p. 157-165, que, após analisar as diversas denominações, adota as seguintes: "hipótese tributária" e "fato jurídico tributário", respectivamente, para os momentos abstrato e concreto, idem, p. 159-160).

(23) CARRAZZA, R. A., *Curso de direito constitucional tributário*, p. 348.

(24) O Código Tributário Nacional assim definiu o imposto: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (art. 16).

(25) AMARO, L. S., op. cit., p. 80.

Esta última circunstância, a não-vinculação da receita obtida com a instituição e cobrança de impostos a determinado órgão ou função estatal, foi estabelecida expressamente na Constituição, quando, dentre as vedações impostas às leis orçamentárias, estabeleceu a proibição da "vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2.º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita prevista no art. 165, § 8.º, bem assim o disposto no § 4.º deste artigo" (art. 167, IV, com a redação dada pelo art. 5.º da Emenda Constitucional 29/2000).

A respeito, observou com agudeza Roque Antonio Carrazza que: "Naturalmente, o dinheiro arrecadado mediante a tributação por via de impostos terá destinação pública. Portanto, as pessoas não os pagam em vão. Só que não recebem benefícios diretos, mas, tão-somente, difusos, como membros que são da comunidade. Não há, porém, uma correlação entre o montante de imposto pago por uma pessoa e o benefício que o Estado vai lhe proporcionar. Aliás, este benefício é o mesmo para todas as pessoas, quer paguem, quer não paguem impostos. Embora, juridicamente, esta circunstância seja irrelevante – já que a destinação do produto da arrecadação do tributo não interfere em sua natureza específica (cf., inclusive, o art. 4.º, II, do CTN) –, convém que se diga que o produto da arrecadação dos impostos concorre para as *despesas gerais* do Estado. É ele, por exemplo, que vai custear os serviços públicos prestados *uti universi* (saneamento básico, segurança pública, iluminação pública etc.). Economicamente, é o mais importante, já que as quantias que ele movimenta (ou seja, que faz entrar nos cofres públicos) são, de regra, muito mais expressivas do que as que estão em jogo nas taxas e na contribuição de melhoria".[26]

A proibição de vinculação da receita obtida de impostos é fundamental não só para a compreensão de seu papel dentro do Estado – financiamento, em regra, de suas despesas gerais – como para que se

(26) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 349, n. 37. Vale conferir, a respeito, o interessante trabalho de Carlos Alberto Longo a respeito do imposto de renda (LONGO, C. A., O imposto de renda como principal tributo da União).

possa compreender a natureza jurídica específica do empréstimo compulsório, conforme veremos adiante.

A especial importância do *imposto* dentro da atividade financeira estatal é evidente na medida em que é ele, de todos os tributos, o que fornece o maior volume de receita, necessária ao desempenho das diversas tarefas atribuídas ao Estado. Isso decorre de sua natureza não vinculada a uma atuação estatal, ou seja, à ausência daquela nota contraprestacional presente nas taxas, e do fato de que a receita dele proveniente não está destinada, de antemão e como regra geral, a nenhum órgão ou função estatal.[27]

Exceções à regra da proibição da vinculação da receita obtida com impostos são as previstas no art. 167, IV, acima transcrito, e que dizem respeito à saúde e ao ensino. Some-se a isto a circunstância de que o produto arrecadado com a cobrança de impostos, na órbita federal, é coadjuvante na formação da receita destinada à atuação do Estado na ordem social, na medida em que, juntamente com as *contribuições sociais* concorrerá na formação da receita destinada à seguridade social (art. 195, *caput*). Portanto, a par das funções essenciais já a cargo da receita proveniente dos impostos, somam-se as relativas à seguridade social, aos serviços públicos de saúde e à educação (arts. 167, IV, 195, *caput*, 198, §§ 2.º e 3.º, e 212, *caput* e §§ 4.º e 5.º).

Os chamados *impostos extraordinários* não infirmam a regra. O que lhes imprime peculiaridade é a necessária motivação sem a qual sua instituição é vedada. Serão instituídos pela União na iminência ou no caso de guerra externa e serão suprimidos, gradativamente, cessadas as

(27) "*O princípio da não-afetação da receita de impostos responde à necessidade técnica de planificação e programação de gastos por meio da lei orçamentária, segundo as prioridades eleitas pelo Parlamento, mas também corresponde aos imperativos da justiça distributiva (...). Mas ele impede também a oposição do contribuinte ao pagamento, assim como à repetição, em caso de malversação ou desvio da receita arrecadada, uma vez que:*

1. o exercício da competência tributária para criação de impostos independe da aplicação da receita, mas, ao contrário, supõe a não-vinculação a gastos específicos;

2. *não é possível estabelecer, então, uma relação direta entre a importância a pagar ou já paga pelo contribuinte e o desvio dos recursos ou a malversação*" (BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 675, grifos do original).

causas de sua criação (art. 154, II). Note-se que as despesas referentes à segurança externa do País se enquadram dentro das chamadas *despesas gerais* ou *clássicas*. Como agudamente observa Luciano da Silva Amaro, "o eventual 'desvio' dos recursos arrecadados não contamina o tributo, se este foi validamente instituído".[28]

2.2.3.2 *As taxas*

A *taxa* é uma espécie de tributo cuja hipótese de incidência é "uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte";[29] ela é cobrada "em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição" (art. 145, II, da CF).[30]

Luciano da Silva Amaro aborda a questão justamente do ponto de vista que interessa a este trabalho. Esclarece ele que "se as *atividades gerais* do Estado devem ser financiadas com os *impostos*, arrecadados de toda a coletividade, há outras atividades estatais que, dada sua *divisibilidade e referibilidade a um indivíduo ou a um grupo de indivíduos determinável*, podem (e, numa perspectiva de justiça fiscal, *devem*) ser financiadas por tributos pagos pelos indivíduos a que essas atividades estatais se dirigem".[31] Tal constatação, conforme destacado no tópico anterior, levou à criação dos tributos denominados *taxas*.

(28) AMARO, L. S., op. cit., p. 81.

(29) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 353. O legislador tributário assim definiu as taxas: "As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição" (art. 77 do CTN).

(30) Antônio Roberto Sampaio Dória, analisando a classificação através da evolução do estudo dos serviços públicos, anota que a partir do momento em que se observou serem eles passíveis de aproveitamento ora por toda a coletividade, ora por apenas alguns indivíduos, "pareceu lógico inferir que o benefício geral indivisível fosse financiado por uma contribuição coletiva (imposto) e a vantagem individual específica, mercê de uma prestação do beneficiário direto do serviço ou da utilidade, rotulada pelos financistas de *taxa*" (*Direito constitucional tributário e "due process of law"*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis, p. 51).

(31) AMARO, L. S., op. cit., p. 31.

Conforme a redação constitucional, as taxas podem ser, exclusivamente, *taxas de serviço* ou *taxas de polícia*.

Como esclarece Celso Antônio Bandeira de Mello, "serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de direito público (...) instituído pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo".[32] Ocorre que os serviços públicos podem ser *gerais*, também chamados *universais*, prestados indistintamente a todos os cidadãos, ou *singulares*, prestados a uma pessoa ou a um número determinável de pessoas. Os serviços gerais são financiados com as receitas normalmente advindas dos impostos;[33] já os serviços singulares, divisíveis, serão financiados através da criação e exigência de *taxas*.

"*Taxa de serviço*, pois, é o tipo de tributo que tem por hipótese de incidência uma prestação de serviço público diretamente referida a alguém".[34] Tributos que são, submetem-se ao regime jurídico tributário delineado na Constituição.

Manifesta, portanto, essa característica de contraprestação o caráter sinalagmático da *taxa*. Não exige, porém, a Constituição que o serviço seja sempre utilizado pelo contribuinte. Ainda que o serviço esteja à sua disposição, isto é, seja fruível, pode haver a imposição da exação tributária. Temos, assim, a possibilidade de imposição de taxa por uso efetivo do serviço público (exemplo: custas judiciais, energia elétrica) ou por uso potencial do serviço (exemplo: coleta de esgotos, coleta domiciliar de lixo). Neste último caso, a exigência baseia-se na simples colocação à disposição do contribuinte do serviço, justificando-se a exigência da taxa, no entender de Luciano da Silva Amaro, porque "se determinado serviço estatal é posto à disposição de um *grupo de indivíduos da comunidade* (atingindo, por exemplo, só os bairros centrais de uma cidade), é de justiça que o serviço seja financiado pelos indivíduos integrantes *desse grupo que dispõe do serviço* (ainda que este ou aquele indivíduo não queira fruir *efetivamente* do serviço)".[35]

(32) MELLO, C. A. B., *Curso* ..., cit., p. 306.

(33) Cf. item anterior.

(34) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 354.

(35) AMARO, L. S., op. cit., p. 39.

O Código Tributário Nacional esclarece cada um dos termos utilizados na definição das *taxas de serviço*:

"Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o art. 77 consideram-se:

I – utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II – específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas;

III – divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários."

As *taxas de polícia*, por sua vez, têm como fato gerador o exercício estatal do *poder de polícia* diretamente referido ao contribuinte. Através deste *poder*, conforme clássica conceituação de Celso Antônio Bandeira de Mello, "o Estado, mediante lei, *condiciona*, *limita*, o exercício da liberdade e da propriedade dos administrados, a fim de compatibilizá-las com o bem-estar social".[36] Tal atividade envolve, portanto, a realização de exames, vistorias, perícias, cálculos, avaliações, verificações e outras tarefas que conduzirão ao ato de polícia que se constitui, propriamente, na autorização, homologação, permissão, denegação da prática de determinadas atividades pelos administrados.

O Código Tributário Nacional define o que seja poder de polícia em seu art. 78, que tem a seguinte redação:

"Art. 78. Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

(36) MELLO, C. A. B., *Curso* ..., cit., p. 311.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder."

Sucede que o desenvolvimento destas atividades deve formar a base de cálculo das *taxas de polícia* devendo o seu montante, tanto quanto ocorre nas *taxas de serviço*, ser proporcional ao gasto envolvido na atividade de polícia referente ao contribuinte. Em outras palavras, "a taxa de polícia pressupõe o efetivo exercício de atividades ou diligências, por parte da Administração Pública, em favor do contribuinte".[37] Elas cabem, nas palavras de Geraldo Ataliba, "para cobrir os custos administrativos com o exercício do poder de polícia diretamente referido à certas pessoas que o provocam, ou o exigem, em razão de sua atividade".[38]

Importante a disposição contida no § 2.º, do art. 145, da Constituição, assim redigido: "As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos". Base de cálculo de um tributo "é a ordem de grandeza que, posta na conseqüência da norma criadora do tributo, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário, sua graduação proporcional à capacidade contributiva do sujeito passivo e a definição do tipo tributário".[39] Ela permite diferenciar entre impostos, taxas e contribuições de melhoria: "se o legislador mantém como hipótese a propriedade imobiliária, mas escolhe como base de cálculo do tributo o valor dos rendimentos obtidos pelo proprietário, a título de locação, no ano anterior, estará tributando a renda e não a propriedade".[40]

A ressalva tem o condão de vincular a base de cálculo das taxas estritamente ao *serviço prestado* ou *ao exercício do poder de polícia*

(37) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 357.

(38) "Com base na lei, a administração pública licencia, permite, autoriza, fiscaliza e controla as atividades privadas. Os custos desse controle e fiscalização são remunerados pelos interessados cujas atividades o exigem, mediante taxas, chamadas 'de polícia" (ATALIBA, G., *Hipótese* ..., cit., p. 139).

(39) A definição é de Derzi em nota à obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações* ..., cit., p. 510-11.

(40) O exemplo é de Alfredo Augusto Becker, lembrado por Misabel de Abreu Machado Derzi em nota à obra de Aliomar Baleeiro, *Limitações* ..., cit., p. 512.

usufruído pelo contribuinte. A base de cálculo das taxas, portanto, estará sempre atrelada a uma destas duas grandezas. Isto implica garantir que o valor da taxa, em qualquer de suas modalidades, deva manter correspondência com o custo da atuação estatal específica, ainda que aproximado, mas sempre fundado na existência de "uma razoabilidade entre a quantia cobrada e o gasto que o Poder Público teve para prestar aquele serviço público ou praticar *aquele* ato de polícia".[41] Se não houver essa correspondência há inconstitucionalidade, por violação ao disposto no art. 145, II e § 2.º da Constituição; em outras palavras, "por desvirtuamento de sua base de cálculo".[42]

A *taxa,* "no direito positivo brasileiro, é um tributo remuneratório dos serviços, ou ressarcitório das despesas implicadas pelos atos de polícia individualizáveis. Isso parece resultar evidente não só da implícita encampação da noção financeira do tributo, como do próprio teor do inc. II do art. 145 da Constituição de 1988".[43] Embora a Constituição não estabeleça expressamente a respeito da destinação do produto da arrecadação das taxas, observa Geraldo Ataliba que "a destinação da sua arrecadação à cobertura das despesas com a atuação (serviço público ou atividade de polícia, nos termos do preceito do inc. II do art. 145 da Constituição) está implicitamente não só autorizada como estabelecida pelo Texto Magno. A competência legislativa existe para isso mesmo: criar tributo para produzir recursos com o fito de custear certas finalidades que vão manter a atividade estatal (taxas) ou atender aos fins constitucionalmente qualificados (contribuições)".[44]

Essa natureza contraprestacional da taxa, ligando diretamente o contribuinte a um serviço a ele prestado individualmente, a torna instrumento que só remotamente pode ser relevante para a consecução dos objetivos fundamentais do Estado. Observa, nesse sentido, Roque Antonio Carrazza "que, ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro aos cofres públicos".[45]

(41) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 367.
(42) Idem, ibidem, p. 367-8.
(43) ATALIBA, G., *Hipótese* ..., cit., p. 172.
(44) Idem, ibidem, p. 175.
(45) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 365.

O fenômeno não escapou à observação de Geraldo Ataliba, que o analisou sob a perspectiva financeira, consignando que "o imposto é exigido de todos os participantes dos benefícios sociais criados ou mantidos pelo governo. A taxa é compensação financeira de serviços e atividades prestados individualmente aos usuários".[46] Sob tal perspectiva, portanto, o imposto é instrumento financeiro de repartição de encargos gerais por toda a comunidade; a taxa, por sua vez, é custo de atividade pública, repartido pelos usuários dos serviços públicos. "Não se pode esquecer", continua o saudoso professor, "que a Constituição ao prefigurar a taxa – como entidade distinta dos impostos – reconheceu-lhe função econômico-financeira diversa da daqueles. Não quer isto dizer, absolutamente, que se pretendeu transpor para o plano jurídico noções pré-legislativas, mas, sim, reconhecer que os *institutos jurídicos são instrumentais, e devem servir às finalidades para as quais foram criados*".[47]

2.2.3.3 As contribuições de melhoria

A *contribuição de melhoria*, igualmente prevista no art. 145 da CF (inc. III), é uma espécie de tributo que tem por fato gerador a realização de uma obra pública que causa valorização imobiliária, "isto é, que aumenta o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações".[48] A atuação estatal exigida, portanto, e ao contrário das taxas, refere-se ao contribuinte apenas indiretamente.[49]

Obra pública, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, "é a construção, reparação, edificação ou ampliação de um bem imóvel pertencente ou incorporado ao domínio público".[50] Quando da realização de tal obra derivar, para o particular, uma valorização no imóvel de sua propriedade, é possível a cobrança dessa espécie tributária: a contribui-

(46) ATALIBA, G., *Hipótese* ..., cit., p. 152.
(47) Idem, ibidem, p. 138, grifamos.
(48) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 371.
(49) A contribuição de melhoria, segundo o Código Tributário Nacional, "é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado" (art. 81).
(50) MELLO, C. A. B., *Curso* ..., cit., p. 311.

ção de melhoria. Não há, pois, relação de proporcionalidade entre o custo da obra pública e a quantia cobrada, que é estabelecida, todavia, tendo em vista a valorização causada no imóvel do contribuinte. Assim, a base de cálculo da *contribuição de melhoria* é sempre a valorização causada no imóvel do contribuinte.

Há necessidade, também aqui, de uma atuação estatal: realização de obra pública. Ela se relaciona, porém, com o contribuinte de uma forma indireta, ao contrário do que sucede no fornecimento dos serviços singulares que se prestam à cobrança da taxa. Na *contribuição de melhoria*, a obra não se destina ao contribuinte diretamente, mas acaba favorecendo-lhe na medida em que valoriza seu imóvel, sendo justamente essa valorização que autoriza a instituição e cobrança do tributo em análise. Em síntese: "a contribuição de melhoria é um tributo vinculado a uma atuação do Poder Público, porém indiretamente referido ao obrigado".[51]

Disso decorre, por outro lado, que a simples realização de obra pública não autoriza a instituição e cobrança de *contribuição de melhoria*; cumpre que tenha sido a causa de valorização das propriedades adjacentes.

Por tais razões é que se afirma que o fundamento desse tributo é evitar o locupletamento injustificado de proprietários beneficiados por obras públicas: favorecidos patrimonialmente com a realização de uma obra para a qual toda a sociedade concorreu, devolvem a ela uma parcela do acréscimo patrimonial adquirido.[52] Para Geraldo Ataliba, entretanto, outras razões fundamentam a exação: a) financeiras: a necessidade de recurso com que enfrentar outras ou a própria obra; b) econômicas: desestimular a especulação imobiliária; c) políticas: "devolver à coletividade os benefícios e frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade dos que adquirem imóveis por preço baixo, para aguardar sua valorização por efeito do progresso comunitário, expansão urbana e realização de obras públicas";[53] d) de eqüidade: as obras de utilidade geral devem ser custeadas por todos.[54]

(51) CARVALHO, P. B., *Curso* ..., cit., p. 35.

(52) Neste sentido: CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 375; AMARO, L. S., op. cit., p. 48; ATALIBA, G., *Hipótese* ..., cit., p. 155.

(53) ATALIBA, G., *Hipótese* ..., cit., p. 155.

(54) Idem, ibidem, p. 155.

A destinação do produto arrecadado com a instituição e cobrança desta espécie tributária não é específica; formará parte da receita pública destinada à satisfação das atividades gerais do Estado. Não se pode negar, porém, que houve um gasto por parte da entidade pública que executou a obra, o que limita, portanto, a receita obtida com sua arrecadação. Destaca Geraldo Ataliba que, "financeiramente, seu traço característico está na proporcionalidade estrita e direta que guarda com a valorização imobiliária causada por obra pública. É um modo de devolver à comunidade um benefício 'especial' recebido (a valorização)".[55]

Conforme observou este professor, os "recursos financeiros provenientes da arrecadação da contribuição de melhoria, em países em fase de desenvolvimento, permitem atenuação da carga dos impostos e realismo na alíquota das taxas, incrementando as finanças públicas e desembaraçando a economia privada. Muitas obras públicas podem ser alimentadas preponderantemente por recursos específicos oriundos desse tributo. Sua presença, num sistema tributário, torna-o mais equânime, porque permite mais igualitária repartição das cargas tributárias.

"No Brasil, embora previsto em abundante legislação e até mesmo em textos constitucionais, jamais conheceu eficiente e adequada aplicação. Há enorme resistência à sua implantação, baseada em preconceituosas objeções de toda ordem."[56]

Levando-se em conta que as obras públicas são o suporte físico através do qual o Estado desempenha várias de suas atribuições constitucionais, inclusive os serviços públicos, a importância dessa espécie tributária salta aos olhos.

2.2.3.4 As contribuições especiais

As contribuições especiais encontram previsão constitucional no art. 149:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas

(55) Idem, p. 153.

(56) Idem, p. 152. Na página anterior, o autor ilustra a importante utilização deste tributo em países como a Itália, a Inglaterra e os Estados Unidos.

respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social."

Conforme a própria norma constitucional o fez, são essas contribuições divididas em três categorias: a) as contribuições sociais; b) as contribuições de intervenção no domínio econômico; e c) as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Antes de estudarmos cada uma delas, cumpre destacar sua submissão ao regime jurídico-tributário, delineado pela Constituição na Seção I, do Capítulo I, do Título VI. Em outras palavras, submetem-se aos princípios gerais que regem o sistema tributário nacional.

O art. 149, *caput*, na sua parte final, determina que essas contribuições estão submetidas: a) à edição de lei complementar que estabeleça as normas gerais em matéria de legislação tributária e que cuide da definição desses tributos, suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias, adequado tratamento ao ato cooperativo (art. 146, III); b) aos princípios da legalidade e da anterioridade (art. 150, I); c) aos princípios da irretroatividade e da anterioridade tributária.

Ressalva é feita, quanto às contribuições previstas no art. 195 – as denominadas *contribuições previdenciárias* –, cujo § 6.º, determina uma anterioridade específica, apartada da noção de exercício financeiro: "As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*".

A nota de peculiaridade do regime jurídico das contribuições especiais está "na *destinação a determinada atividade*, exercitável *por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público*".[57] Não é por outra razão que Misabel de Abreu Machado Derzi as denomina, juntamente com os empréstimos compulsórios, tributos finalisticamente afetados.[58] Essa destinação específica do produto arrecadado tem o condão, então, de diferenciá-las dos impostos.[59]

(57) AMARO, L. S., op. cit., p. 83 – grifos do original.

A destinação a determinada atividade estatal ou paraestatal específica, de acordo com o grupo em que se enquadrem, não implica porém que tal atividade seja prestada direta e de forma divisível ao contribuinte – o que as difere das taxas. Pode aproveitar ou não ao contribuinte, "vale dizer, a referibilidade ao contribuinte não é inerente (ou essencial) ao tributo, nem o fato gerador da contribuição se traduz na fruição de utilidade fornecida pelo Estado".[60] Tanto a referibilidade não é característica dessa espécie de exação tributária que as contribuições previdenciárias (art. 195) destinam-se, também, a financiar a atuação do Estado na área da assistência social, que é gratuita e independe do pagamento daquela exação (art. 203); assim, aquele que as paga, financia, também, a atividade para o usuário não pagante. Essa ausência de referibilidade ao contribuinte, por sua vez, é a nota que as distingue, finalmente, das contribuições de melhoria.

Pontuadas as peculiaridades das contribuições especiais, passemos ao exame de cada grupo.

As *contribuições sociais* destinam-se a financiar a atuação do Estado no setor da ordem social. Encontram seu perfil, portanto, dentro do Título VIII ("Da Ordem Social") da Constituição, orientado pelo primado do trabalho, objetivando o bem-estar e a justiça sociais (art. 193). A atuação do Estado, que será financiada por meio das contribuições sociais, diz respeito às seguintes áreas: seguridade social (saúde, previdência e assistência social – arts. 194, 196, 201, 202, 203 e 204); educação, cultura e desporto (arts. 206, 215 e 217); ciência e tecnologia (art. 218);

(58) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 598.

(59) Por essa razão, a alteração introduzida pela Emenda Constitucional 27/2000 parece romper com toda a sistemática constitucional tributária e daí sua aparente inconstitucionalidade, uma vez que acrescenta, ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, o art. 76, que dispõe, em seu *caput*, que: "É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais".

(60) AMARO, L. S., op. cit., p. 84.

meio ambiente (art. 225); família, criança, adolescente e idoso (arts. 226, 227 e 230); e proteção às terras e bens dos índios (art. 231).

O financiamento da atuação estatal nessas áreas da ordem social é feito não só através dos recursos advindos da instituição e cobrança das contribuições sociais, mas também, pela aplicação compulsória de receitas tributárias oriundas dos impostos. É o que ocorre relativamente à previdência social, que será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e das contribuições denominadas *previdenciárias* (art. 195, *caput* e seus incisos). O mesmo se diga das ações e serviços públicos de saúde para cujo financiamento concorrerão recursos provenientes da arrecadação de praticamente todos os impostos previstos na Constituição (art. 167, IV, c/c 198, §§ 2.º e 3.º, com a redação dada pela Emenda Constitucional 29/2000). Finalmente, na área da educação onde, a par da contribuição social destinada ao seu financiamento, há previsão de aplicação da receita proveniente da instituição e cobrança de impostos:

"Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

§ 4.º Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários.

§ 5.º O ensino fundamental público terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação recolhida, pelas empresas, na forma da lei."

As *contribuições sociais* destinam-se, constitucionalmente, a financiar a atividade estatal na *ordem social*, envolvendo, portanto, a saúde, a previdência social, a assistência social, a educação, a cultura, o desporto, a ciência e a tecnologia, o meio ambiente, a família, a criança, o adolescente, o idoso e a proteção aos índios. Não obstante o produto de sua arrecadação estar diretamente vinculado à atuação estatal nas respectivas áreas, não há necessidade de contraprestação estatal diretamente referível ao contribuinte, o que lhes possibilita servir de instrumental à consecução da justiça social: redistribuindo os benefícios sociais e

assim reduzindo as desigualdades sociais (art. 3.º, III). A solidariedade social é fundamento manifesto dessa espécie de contribuição especial.

É o que já destacou Misabel de Abreu Machado Derzi: "*É que, diferentemente da solidariedade difusa ao pagamento de impostos, a Constituição prevê a solidariedade do contribuinte no pagamento de contribuições e empréstimos compulsórios e a conseqüente faculdade outorgada à União de instituí-los, de forma direcionada e vinculada a certos gastos. Inexistente o gasto ou desviado o produto arrecadado para outras finalidades não autorizadas na Constituição, cai a competência do ente tributante para legislar e arrecadar*".[61]

No segundo grupo encontram-se as *contribuições de intervenção no domínio econômico*, de cunho eminentemente extrafiscal, e que se destinam a "instrumentar a atuação da União no domínio econômico, financiando os custos e encargos pertinentes".[62] Essa atuação encontra limitações de toda sorte nas normas que compõem o capítulo que trata dos princípios gerais da atividade econômica (arts. 170 a 181 da CF).

Essas exações, de utilização limitada pelos próprios princípios constitucionais que regem a ordem econômica,[63] gozam de finalidade específica e correspondem à atuação do Estado na respectiva área. Não se destinam, portanto, ao financiamento de atividades públicas que revertam em benefício direto da população; o benefício é apenas indireto mas relevante na medida em que servem à consecução constitucional da meta de garantia do desenvolvimento nacional (art. 3.º, III).

As *contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas* "são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas de categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas como de interesse público".[64] Exemplo desse tipo de contribuição, é o daquela paga pelos advogados à Ordem dos Advogados do Brasil. Embora não haja atuação direta da União nesses casos, há interesse público na medida em que essas profissões são regulamentadas; "se não existisse interesse público

(61) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 598-9, grifos do original.

(62) AMARO, L. S., op. cit., p. 54.

(63) A respeito, consulte-se: OLIVEIRA, Y. D., Contribuições especiais – Noções gerais – Contribuição de intervenção no domínio econômico, p. 61-3.

(64) AMARO, L. S., op. cit., p. 54.

faltaria então legitimidade à União para regulamentar o exercício de uma profissão, conforme se extrai do parágrafo único do art. 170 da Constituição".[65] Se há interesse público, presente está a finalidade que autoriza a instituição de uma contribuição para financiar o órgão encarregado da disciplina e fiscalização do exercício da profissão.

2.2.3.5 Os empréstimos compulsórios

O *empréstimo compulsório*, previsto no art. 148, I e II, da CF, poderá ser instituído para "atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência" (inc. I), e "no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional" (inc. II). Trata-se de verdadeiro tributo uma vez que a exação está totalmente submetida ao regime jurídico-tributário, além de encontrar perfeita subsunção ao conceito de tributo instituído no Código Tributário Nacional.[66] Exige-se, porém, que sua instituição seja feita por meio de lei complementar que deverá prever necessariamente a restituição da quantia arrecadada. A circunstância de ser um tributo restituível não lhe retira a natureza tributária, uma vez que, como agudamente observou Roque Antonio Carrazza, "extinta a obrigação tributária, por meio de seu pagamento, é juridicamente um absurdo pretender-se que um evento ulterior (a devolução do dinheiro arrecadado) repercuta na natureza jurídica do gravame, que, afinal, já desapareceu".[67]

A submissão desse tributo ao regime jurídico-tributário instituído pela Constituição Federal comporta apenas uma restrição: o empréstimo compulsório instituído para o atendimento de despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (inc. I), não se submete ao princípio da anterioridade tributária;[68] isto é, poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro no qual foi instituído. É o que se extrai da interpretação *a contrario sensu* do disposto no inc. II, parte final.

(65) SOUZA, R. C., *As contribuições e o sistema tributário nacional*, p. 161.

(66) Cujo art. 3.º dispõe: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

(67) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 383.

(68) Cf. neste capítulo o item 3.4.

Outra característica desse tributo é a destinação e a finalidade do produto da arrecadação já determinadas de antemão pelo constituinte: "A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição" (art. 148, parágrafo único). O empréstimo compulsório será instituído para específicas finalidades: a) atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua iminência; b) para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.[69] Assim, a lei complementar que institui os empréstimos compulsórios deverá conter, além dos elementos próprios à hipótese de incidência, necessariamente, norma vinculando a arrecadação à despesa que fundamentou a instituição do imposto compulsório e a previsão de sua restituição.

Evidente que, à luz do disposto no art. 167, IV, da Constituição, o empréstimo compulsório não pode ser identificado com a figura do imposto, dada, justamente, a destinação do produto arrecadado determinada pela Constituição e de previsão imprescindível na lei complementar que o criar, pena de inconstitucionalidade.

Assim sendo, os empréstimos compulsórios destinam-se exclusivamente a atender despesas específicas. Não estão vinculados, é certo, a nenhuma atuação estatal específica e divisível ou indiretamente ligada ao contribuinte, no que se aproximam dos impostos, porém sua receita não se destina a financiar as despesas gerais do Estado, mas, sim, despesas específicas, urgentes ou extraordinárias.

Dada a excepcionalidade e relevância das situações que legitimam sua instituição (calamidade pública, guerra externa e investimento público de caráter relevante e urgente), encontra correspondência direta na meta de construção de uma sociedade solidária prevista no art. 3.º, I, da CF. O produto de sua arrecadação é vinculado à despesa excepcional que o fundamenta sendo exigida sua restituição, daí que sua significação em termos de finanças públicas seja reduzida devido justamente a tais limitações; o que não lhe retira, porém, a acentuada relevância constitucional acima apontada.

(69) A respeito, consulte-se: FIGUEIRAS, M. S., Os empréstimos compulsórios e os conceitos jurídicos indeterminados.

2.2.4 *A extrafiscalidade*

Até esse ponto o tributo foi abordado exclusivamente sob o ponto de vista da *fiscalidade*,[70] ou seja, com a finalidade de formar receita pública para a consecução das despesas públicas que, em última análise, visarão implementar as metas do Estado de Direito, Democrático e Social (arts. 1.º e 3.º da CF). Veremos, adiante, que o tributo pode ser utilizado com outra função, mais diretamente ligada a tais metas, ou seja, utilizado com o *fim imediato de interferir na realidade social e econômica e mediato de arrecadar receita pública.*

Alfredo Augusto Becker previa, já em 1972, que "a principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada".[71]

Essa outra finalidade ou função do tributo é denominada pela doutrina *extrafiscalidade*: "emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários",[72] ou, em outras palavras, "*utilização instrumental da norma jurídica tributária com o objetivo primário de direcionar o comportamento dos cidadãos*".[73]

A Constituição Federal expressamente reconhece e emprega a *extrafiscalidade*, quer a estimuladora, quer a desestimuladora, como instrumento de consecução das metas do Estado de Direito, Democrático e Social.[74]

(70) "Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva" (CARVALHO, P. B., op. cit., p. 148).

(71) BECKER, A. A., op. cit., p. 536.

(72) CARVALHO, P. B., *Curso* ..., cit., p. 149.

(73) PAIVA, L., *Disciplina jurídica da extrafiscalidade*, p. 20 – grifos do original.

(74) Nesse sentido, destaca Leila Paiva que, muito embora o âmago do fenômeno extrafiscal encontre-se no Sistema Tributário, "sua verdadeira razão de ser é encontrada no conjunto das diretrizes fundamentais do Estado Social Democrático, estabelecidas no texto constitucional" (*Disciplina* ..., cit., p. 39; cf., ainda, p. 42 e ss.).

Na verdade, o emprego crescente da *extrafiscalidade* é o reflexo *tributário* da adoção de um modelo de Estado ao qual se atribui o encargo de atuar de forma a implementar metas socioeconômicos definidas constitucionalmente:

"A utilização do poder de tributar como meio regulatório ia de encontro aos anseios da concepção liberal do Estado de Direito, que, historicamente, se confunde com o Estado Fiscal, onde a liberdade é o valor principal. No Estado Social, contudo, a intensificação das relações entre o Estado e a sociedade potencializa a necessidade da efetivação da justiça social e do desenvolvimento econômico. Por esse motivo, o Estado Fiscal teve seus objetivos ampliados aos setores político, social e econômico, sem que isso tenha abalado sua substância ou sua estrutura.

O fenômeno extrafiscal é, assim, fruto dessa ampliação, apresentando-se como um dos instrumentos adequados ao Estado Social Fiscal, que atua de forma 'direta' nos setores político, econômico e social. Destarte, como sua substância é revestida das mesmas formas que o fenômeno fiscal, sua estrutura mantém-se dentro do patamar da Constituição Tributária, estruturada sobre determinados valores, elevados à categoria de princípios constitucionais."[75]

Como destaca com propriedade Leila Paiva, na extrafiscalidade há a busca de várias finalidades, primárias e secundárias: "O fenômeno extrafiscal manifesta-se, com efeito, por intermédio da norma tributária que o instrumentaliza. O Poder Público, dessa forma, buscará atingir variadas finalidades, as quais qualificamos como *primárias* em razão de ser inviável a renúncia à finalidade arrecadatória, que permanecerá como *secundária*. A extrafiscalidade visa direcionar os comportamentos em diversos sentidos, buscando, por um lado, fomentar certas atividades e, por outro, desestimular algumas atividades, tornando-as inviáveis, sob o aspecto tributário".[76]

Na *extrafiscalidade*, temos o tributo utilizado como instrumento de intervenção e consecução de metas sociais e econômicas, que podem

(75) Idem, ibidem, p. 39.

(76) Idem, p. 20.

ser alcançadas quer através de *incentivos fiscais*, quer através de *desestímulos fiscais*.[77]

Os *incentivos fiscais* podem ser concedidos através de imunidades, isenções, concessão de créditos presumidos, remissões, prêmios, alíquotas reduzidas, devolução do tributo pago. São, portanto, instrumentos que limitam, suprimem ou diminuem a carga tributária em determinadas situações. Tais incentivos, porém, não quebram a isonomia tributária, na medida em que desigualam situações com fundamento em valores prestigiados constitucionalmente. Ocorre é que a pessoa beneficiada, por particulares características, apresenta maior aptidão para realizar os objetivos da política econômica e social do País.[78]

Os *incentivos fiscais* têm reconhecimento expresso na Constituição Federal; quer através das normas que estabelecem as imunidades tributárias, quer através daquelas que submetem as outras espécies de incentivos à legalidade estrita (art. 150, § 6.º) – "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, *g*)" –, quer, ainda, quando autoriza a criação de incentivos fiscais para fins determinados:

"Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País."

"Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei".

(77) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 514-5, n.4.

(78) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 216.

A Constituição, reconhecendo e regulando expressamente a matéria relativa aos *incentivos fiscais*, autorizou o emprego *extrafiscal* do tributo; este somente poderá ser implementado com a finalidade de instrumentar o alcance das metas socioeconômicas estabelecidas na Constituição. Em outras palavras, somente através do apoio num valor constitucionalmente reconhecido é que as normas que concedem tais benefícios podem ser válidas; do contrário, chocar-se-ão com o princípio da isonomia e por ele serão fulminadas.

Relativamente ao critério da capacidade contributiva,[79] que é posto de lado em vários incentivos fiscais, observa agudamente Misabel de Abreu Machado Derzi que "*a Carta Magna brasileira já admite* o princípio e seus contraprincípios. *Ela* expressamente *admite a concessão legal de incentivos, de prêmios nas isenções, nas remissões e na anistia. Portanto, por* expressa disposição constitucional *(art. 150, § 6.º), nem sempre pessoas da mesma capacidade econômica estarão sujeitas ao pagamento dos mesmos impostos, porque* exceções *ou* contraprincípios *são permitidos, sem que se possa aí visualizar o arbítrio*".[80]

Assim, a derrogação da capacidade contributiva somente poderá ter lugar quando estiver envolvida a consecução do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza, da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º da CF), e de outros valores constitucionalmente reconhecidos, como a educação, a cultura, a instituição familiar, o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Derzi propõe a divisão dos incentivos fiscais ou exonerações em dois grupos: o das *exonerações exógenas* e o das *exonerações endógenas*.

"*São exógenas, ou externas*", explica, "*as normas que extinguem a obrigação tributária, pela ocorrência de causa superveniente a seu nascimento, prevista em lei.*"[81] Pressupõem o nascimento da obrigação tributária principal, quer de pagar tributo, quer de pagar penalidade pecuniária, e das obrigações acessórias.[82] Sucede, porém que "*fulminam a*

(79) Cf. neste capítulo o item 2.3.6.

(80) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 216-7 – grifos do original.

(81) Idem, ibidem, p. 398, grifos do original.

(82) Sobre as espécies de obrigações tributárias, cf. Capítulo 3.

obrigação (e o direito de crédito da pessoa estatal) que surgiu com a ocorrência do fato descrito na hipótese".[83]

Nesse grupo encontram-se as remissões, as anistias, as compensações (inclusive créditos presumidos), a decadência e a prescrição e a devolução do tributo pago. As remissões extinguem o dever de pagar o tributo devido; agem, portanto, após a atuação da norma tributária impositiva e dispensam, total ou parcialmente, o cumprimento da obrigação principal de pagar o tributo. A anistia, por sua vez, é "o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal".[84] A compensação, nos moldes da disciplina dada pelo Código Civil,[85] constitui-se no "*direito de abater, no montante devido, os créditos exigíveis; pressupõe que o dever de pagar o tributo existia efetivamente, por atuação da norma tributária*".[86] O mesmo ocorre na prescrição e na decadência, que constituem a perda do direito de lançar ou de ajuizar a execução fiscal pela inércia do titular, durante determinado período de tempo, pressupondo, portanto, o anterior nascimento da obrigação tributária de pagar tributo. Quanto à devolução do tributo legitimamente pago, além deste último fenômeno, exige-se que a obrigação tenha sido, inclusive, extinta pelo pagamento, para que, então, se possa falar de devolução de tributo; por tal razão, adverte a autora, "*há quem não a admita como fenômeno tributário, mas financeiro*".[87]

As *exonerações endógenas*, por sua vez, envolvem as imunidades e isenções (totais), as reduções de base de cálculo ou alíquotas (parciais). Atuam, ao contrário das anteriores, limitando a própria competência tributária ou na estrutura da norma tributária. As imunidades são regras de incompetência, previstas na própria Constituição Federal, que atuam logicamente, e não cronologicamente, "*no interior das normas de atribuição de poder tributário, limitando o seu campo de abrangência*".[88] As isenções, por sua vez, interferem, do mesmo modo, logicamente, e

(83) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 398 – grifos do original.

(84) CARVALHO, P. B., *Curso* ..., cit., p. 337.

(85) Art. 1.009: "Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem".

(86) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 398-9 – grifos do original.

(87) Idem, ibidem, p. 399 – grifos do original.

(88) Idem, p. 399 – grifos do original.

não cronologicamente, na estrutura da norma tributária "*reduzindo a extensão de seu campo de validade, exonerando por meio de limitação imposta ao âmbito de incidência das normas de tributação*";[89] são normas, portanto, que suprimem parcialmente a incidência das normas de tributação.[90] Como se pode notar, as imunidades diferem das isenções na medida em que "a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício da competência*".[91] As reduções da base de cálculo, inclusive por meio das deduções autorizadas em lei, alteram um dos aspectos da hipótese de incidência tributária: o aspecto quantitativo – aspecto mensurável economicamente do fato imponível –, assim, reduzida a base de cálculo, logicamente, ao se aplicar sobre ela a alíquota, reduz-se a quantia devida a título de tributo. A redução da alíquota, percentual calculado a partir da base de cálculo, que integra a hipótese de incidência, conduz, igualmente, à redução da quantia a ser paga a título de tributo.

Exceção feita às imunidades, as demais formas de incentivos fiscais vão encontrar disciplina própria em lei complementar, no que diz respeito às isenções nas exportações,[92] ou em lei específica criada pelo ente estatal que detenha a competência tributária, ou seja, o ente estatal competente para a instituição do tributo (art. 150, § 6.º, da CF), sendo vedado à União "instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios" (art. 151, III, da CF). Os limites dessas concessões são os formais (art. 150, § 6.º) e materiais indicados na Constituição (arts. 3.º, 151, I, 170, 179, 182, 184, 193 etc.).

Os *desestímulos fiscais*, por sua vez, "induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impró-

(89) Idem, p. 399-400 – grifos do original.

(90) "Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente"(CARVALHO, P. B., op. cit., p. 328-9).

(91) AMARO, L. S., op. cit., p. 146.

(92) Trata-se das isenções nas exportações, referentes ao imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (art. 155, § 2.º, XII, *e*, da CF) e ao imposto municipal sobre serviços (art. 156, § 3.º, II, da CF).

prias, sob os aspectos político, econômico ou social".[93] Trata-se dos tributos extrafiscais "proibitivos", nos quais, nas palavras de Alfredo Augusto Becker, "a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquêle específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos *evitarem ou se absterem* de realizar a hipótese de incidência do tributo 'proibitivo'".[94] Tais objetivos são alcançados pela exacerbação da carga tributária. Assim, o imposto sobre a propriedade territorial rural e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, ao fazerem incidir a exação de forma mais onerosa, nos casos das propriedades que não estejam cumprindo sua função social – pela falta de exploração ou baixa produtividade, no primeiro caso; e pela ausência ou o indevido aproveitamento, no segundo caso –, buscam atender, em primeiro plano, finalidades de ordem social e econômica (arts. 153, § 4.°, e 156, § 1.°, c/c o art. 182, § 4.°, II, da CF).[95] No que diz respeito ao imposto sobre produtos industrializados, vige o princípio da seletividade em razão da essencialidade dos produtos (art. 153, § 3.°, I, da CF), o que permite o estabelecimento de alíquotas mais elevadas para produtos supérfluos. O mesmo se diga dos impostos aduaneiros (impostos de importação e exportação) utilizados comumente como forma de proteger a indústria nacional, como se dá, por exemplo, com a majoração das alíquotas na importação de automóveis.[96]

(93) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 514-5, n. 4.

(94) BECKER, A. A., op. cit., p. 541.

(95) Interessante destacar que a Constituição prevê expressamente a extrafiscalidade para o imposto sobre a propriedade territorial rural, quer na forma de exoneração (estímulo), quer na forma de exação mais onerosa (desestímulo). A imunidade, que é espécie de incentivo fiscal, operará quando se tratar de "glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel" (art. 153, § 4.°, *in fine*); já a exação mais onerosa, através do aumento das alíquotas, será instrumento desestimulador da manutenção de propriedades improdutivas (art. 155, § 4.°, primeira parte).

(96) Vale pontuar que esses tributos, acrescidos do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de câmbio, seguro e operações com títulos e valores mobiliários, escapam à aplicação da anterioridade e podem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, pois são exações "que, por atenderem a certos objetivos extrafiscais (política monetária, política de comércio exterior), necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas alterações" (AMARO, L. S., op. cit., p. 121).

Também aqui, observa Misabel de Abreu Machado Derzi, há fundamento e autorização constitucional para o tratamento desfavorável, que se deve ao comportamento danoso e inadequado ao interesse público, à política econômica e social, ou à inaptidão para se adaptar a tal interesse.[97]

Os impostos são os tributos por excelência na *extrafiscalidade desestimuladora*. Isto porque sua conformação permite a sua utilização "proibitiva", isto é, desestimuladora de uma conduta que o Estado quer evitar, principalmente através da manipulação da alíquota. Já no que diz respeito às taxas e às contribuições de melhoria, o mesmo não pode ser dito, na medida em que esses tributos devem ser proporcionais ou ao custo do serviço público ou do exercício do poder de polícia ou à valorização imobiliária. Dessa forma, nestes dois últimos casos, a extrafiscalidade deverá ser operacionalizada através de *incentivos fiscais* e não através da tributação extrafiscal "proibitiva", de que nos fala Alfredo Augusto Becker.

Prosseguindo, a extrafiscalidade desestimuladora submete-se aos limites constitucionais materiais que a autorizam e fundamentam: somente poderá ter lugar quando estiver envolvida a consecução do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza, da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.° da CF), da função social da propriedade (art. 5.°, XXIII, da CF) e de outros valores constitucionalmente reconhecidos, como a educação, a cultura, o meio ambiente, a instituição familiar.

2.3 Os limites constitucionais ao poder de tributar

Os tributos somente podem ser instituídos em conformidade com a Constituição Federal, que não só desenhou seus contornos materiais, como impôs requisitos formais de validade. São as denominadas *limitações ao poder de tributar* – título da Seção II do capítulo que cuida do sistema tributário nacional (Capítulo I do Título VI).

2.3.1 Competência tributária

O primeiro requisito exigido constitucionalmente para a criação de um tributo diz respeito à competência constitucionalmente definida, uma

(97) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 216-7.

vez que a Constituição estabeleceu taxativa e exaustivamente as competências tributárias, determinando *quem* pode exercê-las, de que *forma* e dentro de quais *limites*. Competência tributária, nas palavras de Roque Antonio Carrazza, "é a possibilidade de criar, *in abstrato*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas".[98] O exercício dessa competência, atribuída às pessoas políticas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), encontra diversos limites constitucionais, isto porque, ao discriminar as competências, a Constituição Federal indicou a "*hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e *a alíquota possível* das várias espécies e subespécies de tributos";[99] em outras palavras, "o legislador, ao exercitar a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré-traçada na Constituição".[100]

A repartição constitucional da competência tributária foi realizada tendo em vista o sistema federativo, ou seja, objetivando, dentro do possível, manter a igualdade dessa distribuição entre os diversos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Pertinentes, aqui, algumas palavras sobre o fenômeno denominado *parafiscalidade*.

Como vimos, somente os entes federativos (pessoas políticas) têm competência tributária, isto é, somente eles podem editar leis que instituam tributos e regulem sua funcionalidade. Algumas vezes, porém, a lei que cria o tributo "indica sujeito ativo diferente daquele que detém a respectiva competência".[101] Isto ocorre de duas formas: numa delas, ao sujeito ativo, que não é titular da competência, são atribuídas as funções de arrecadação e de fiscalização do tributo, não ficando ele, porém, com o produto arrecadado, isto é, transfere os recursos ao ente político; na outra, o sujeito ativo indicado, além de arrecadar e fiscalizar o tributo, tem a disponibilidade sobre os valores arrecadados, para que os aplique de acordo com as disposições legais.

Somente nesta última hipótese é que se estará diante de *parafiscalidade*, definida, então, "como o fenômeno jurídico que consiste na circunstância de a lei tributária nomear sujeito ativo diverso da pessoa que a expediu, atribuindo-lhe a disponibilidade dos recursos auferidos, para o implemento de seus objetivos peculiares".[102]

(98) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 329.

(99) Idem, ibidem, p. 337-8.

(100) Idem, p. 337-8.

(101) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 150.

Para que possa ser sujeito ativo de tributos parafiscais é necessário o desempenho de atividades de interesse público, justamente o elemento que justifica a arrecadação, fiscalização e disposição do produto arrecadado. Assim, exemplificando, são tributos parafiscais as contribuições previdenciárias pagas ao INSS e as quantias pagas à OAB, ambas autarquias federais.[103]

2.3.1.1 Imunidades tributárias

As imunidades tributárias, conforme já vimos anteriormente, são regras de incompetência, previstas na própria Constituição Federal, que atuam logicamente, e não cronologicamente, "*no interior das normas de atribuição de poder tributário, limitando o seu campo de abrangência*".[104] Daí a razão pela qual são analisadas dentro do tópico relativo à competência tributária.

A Constituição Federal estabelece que determinadas situações não deverão ser oneradas por meio do tributo e, assim, complementa o "desenho" do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, deixando certas situações *imunes* à tributação. Por exemplo, "a União pode tributar a renda, exceto a dos partidos políticos; pode tributar produtos industrializados, exceto o papel de imprensa".[105]

Observa Amaro, pelas razões acima expostas, que "o fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.)".[106] Há um verdadeiro sentido axiológico, portanto, a informar as imunidades tributárias.

Como as competências tributárias estão taxativa e exaustivamente previstas na Constituição Federal, as imunidades, como limites à sua

(102) Idem, ibidem, p. 150.

(103) Idem, p. 151.

(104) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 399 – grifos do original.

(105) AMARO, L. S., op. cit., p. 145.

(106) Idem, ibidem, p. 145.

abrangência, só podem ser aquelas estabelecidas igualmente na Lei Maior. Dessa forma, encontramos imunidades previstas tanto no art. 150, VI, *a* a *d*, que se encontra dentro da seção relativa às limitações do poder de tributar, como dispersas pelo texto constitucional.

A primeira imunidade, denominada *imunidade recíproca*, prevista no art. 150, IV, *a*, da Constituição refere-se às pessoas políticas, impedindo que uma pessoa política possa exigir impostos de outra. É conseqüência direta do princípio federativo e da igualdade formal entre as pessoas políticas. Segundo Ricardo Lobo Torres, essa imunidade "é essencial à sobrevivência do regime à afirmação da liberdade".[107]

O respeito aos princípios da não-intervenção do Estado na atividade econômica (art. 173, *caput*, CF) e da livre concorrência (art. 170, IV) inspira as normas inseridas nos §§ 2.° e 3.° do art. 150, que excluem, do âmbito da imunidade, as atividades não essenciais das autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público e aquelas advindas da exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação, pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

A seguir, está estabelecida a *imunidade dos templos de qualquer culto* (letra *b*), imunes, portanto, à tributação por meio de impostos. É forma indireta de impedir qualquer limitação à inviolabilidade estabelecida no art. 5.°, VI, da Constituição: "é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e suas liturgias".[108] Essa imunidade é, assim, o reflexo tributário da liberdade religiosa.[109]

Imunes à tributação por meio de impostos também são o "*patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos*, inclusive suas fundações, das *entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos*, atendidos os requisitos da lei" (art. 150, VI, *c* – grifamos). O estabelecimento dessas imunidades, como ocorre relativamente aos templos de qualquer culto, deriva do

(107) TORRES, R. L., op. cit., p. 193.

(108) Uma análise minuciosa da imunidade examinada pode ser encontrada em Roque Antonio Carrazza, *Curso* ..., cit., p. 467-9.

(109) Cf. TORRES, R. L., op. cit., p. 210.

reconhecimento de uma especial importância de alguns valores constitucionais frente ao poder de tributar: a consecução material da democracia, através da liberdade de organização partidária, consagradora do pluralismo político (art. 1.°, *caput* e inc. V), o exercício da liberdade de associação profissional ou sindical (arts. 5.°, XVII, e 8.°, *caput*), o direito à educação (arts. 1.°, III, e 205) e solidariedade social através da assistência social (arts. 3.°, I, e 203 e seus incisos); neste caso, ainda, há imunidade às contribuições previdenciárias (art. 195, § 7.°).

Por final, o art. 150, IV, *d* estabelece que são *imunes a impostos os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão*, reflexo da importância constitucional das garantias das liberdades de informação, manifestação do pensamento, de liberdade de imprensa (arts. 5.°, IV, IX, XIV, e 220, §§ 1.° e 2.°), da difusão da cultura (art. 215) e da educação (art. 205).

Além destas, outras imunidades foram estabelecidas pela Constituição também como reflexo de verdadeiros valores constitucionais: a) política econômica de incentivo à exportação de manufaturados[110] (arts. 153, § 3.°, III, e 155, § 2.°, X, *a*; e, arts. 155, § 2.°, XII, *e*, e 156, § 3.°, II); b) valorização do trabalho familiar na zona rural, reconhecimento da importância da capacidade contributiva e das diretrizes da política agrária (arts. 23, VIII, e 184 e ss.) (art. 153, § 4.°); c) valorização da função social da propriedade rural, através da realização da reforma agrária (art. 184, § 5.°); d) acesso à justiça e defesa de direitos (art. 5.°, XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII).

2.3.2 Princípio da legalidade

Pois bem, o exercício da *competência tributária* constitucionalmente outorgada também se submete a diversos requisitos e limites.

O primeiro deles diz respeito à forma de criação dos tributos: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

Trata-se da *reserva absoluta de lei formal* para a criação e aumento dos tributos. "Lei formal" no sentido técnico da expressão, isto é, ato do Poder Legislativo, elaborado em observância aos trâmites e às formali-

(110) BALEEIRO, A., *Limitações* ..., cit., p. 216.

dades exigidas pela Constituição. Tal lei deve descrever todos os elementos essenciais do tributo, de forma precisa e determinada.[111]

A trajetória histórica do princípio da legalidade em matéria tributária é semelhante à que se observa no Direito Penal. É resposta ao anseio pela autotributação, ou seja, de que os encargos devam ser previamente consentidos por aqueles que os suportarão.

A legalidade, como limitação às fontes de criação jurídica, objetiva alcançar a segurança jurídica e, tal qual no Direito Penal (art. 5.º, XXXIX, da CF), é enrijecida no âmbito tributário. Apenas a lei, formalmente compreendida como ato do Poder Legislativo, é ato normativo próprio à criação dos fatos jurígenos, deveres e sanções tributárias. Assim como no Direito Penal, a anterioridade, a irretroatividade, o afastamento da analogia e dos costumes, no que concerne à descrição dos tributos e sua quantificação, aparecem com a mesma energia.

Denominado princípio da estrita legalidade ou da reserva legal absoluta, incumbe à lei formal de forma exclusiva a tarefa de "tipificar" as espécies tributárias estabelecendo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional.

A estrita legalidade implica a conceituação cerrada das hipóteses legais. A teoria do "fato gerador" é o equivalente tributário da teoria do tipo, desenvolvida no Direito Penal.

Importa notar a semelhança política, ideológica e, até, jurídica entre a estrita legalidade penal e a estrita legalidade tributária. Naquele garante-se energicamente a liberdade; neste a propriedade; ambos direitos fundamentais do homem (art. 5.º, *caput*, da CF).

O patrimônio dos contribuintes só pode ser atingido nas hipóteses previstas em lei, que deve ser geral, abstrata, igual para todos, irretroativa e não confiscatória. Deve ela conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, sujeitos ativo e passivo), sendo vedado, absolutamente, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de defini-los, ainda que em parte. Além disso, só a lei pode criar deveres instrumentais tributários, regular a época e forma de pagamento dos tributos, definir a competência administrativa dos órgãos e repartições que vão lançá-los, cobrá-los e fiscalizar seu pagamento, descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções cabíveis.[112]

(111) Conforme assevera Roque Antonio Carraza, "a Carta Magna, estabelecendo que só serão cobrados tributos instituídos por meio de lei, exige, implicitamente, que esta defina, com grande riqueza de detalhes, os *tipos tributários*" (CARRAZZA, R .A, *Curso* ..., cit., p. 183).

2.3.3 Princípio da irretroatividade

Devem ser observados, ainda, os princípios da *irretroatividade* e *da anterioridade* da norma que cria ou aumenta tributos. São princípios que limitam o poder de tributar, estabelecendo garantias asseguradas ao contribuinte[113] – tal qual o princípio da estrita legalidade –, e encontram-se previstos expressamente no art. 150, III, *a* e *b*.

De acordo com o *princípio da irretroatividade*, é vedado cobrar tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado" (art. 150, III, *a*). Em outras palavras, a lei que institui ou aumenta tributo não poderá ser aplicada aos fatos por ela descritos cuja ocorrência se deu antes de sua entrada em vigor.

2.3.4 Princípio da anterioridade

O postulado da *anterioridade*, por sua vez, estabelece a exigência de que a cobrança do tributo ou seu aumento somente possam ser feitos no exercício financeiro posterior à entrada em vigor da lei que o instituiu ou aumentou (art. 150, III, *b*). Tal princípio admite, porém, exceções expressamente previstas pela Constituição, relativamente ao imposto sobre importação de produtos estrangeiros, imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários e impostos extraordinários (art. 150, § 1.º). Além destes, também o empréstimo compulsório por motivo de guerra externa ou calamidade pública (art. 148, I) e as

(112) Cf. *infra* cap. 3, item 3.3.4.

(113) O termo utilizado no *caput* do art. 150 da Constituição – "contribuinte" – deve ser entendido na sua acepção ampla, abrangendo o contribuinte propriamente dito (art. 121, parágrafo único, I, do CTN) e o responsável tributário (art. 121, parágrafo único, II, do mesmo diploma legal), isto é, os sujeitos passivos da obrigação tributária.

contribuições para a seguridade social escapam à regra da anterioridade, sendo que, quanto a estas últimas, aplica-se uma regra de anterioridade especial, estabelecida no art. 195, § 6.º, da CF: "As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*".

2.3.5 *Princípio da isonomia*

Além dos limites e requisitos formais, existem limites materiais, isto é, que dizem respeito ao próprio conteúdo da norma jurídico-tributária instituidora da exação tributária. Destes interessam-nos especificamente aqueles que dizem respeito à norma jurídico-tributária instituidora do tributo, ou seja, daquela norma tributária cuja incidência gera a obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo. São eles: princípio da isonomia tributária, princípio da capacidade contributiva, princípio da vedação de tributo confiscatório, princípio da vedação de tributo cujo efeito seja a limitação ao tráfego de pessoas e bens, as imunidades tributárias.

O *princípio da isonomia tributária* manifesta-se na proibição da instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos" (art. 150, II, da CF). A norma é reafirmação daquela contida no *caput* do art. 5.º e impõe o tratamento uniforme a quantos se encontrem em situações semelhantes. Decorrência dela é, dentre outras, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional (art. 151, I).

Como vimos, na *extrafiscalidade*, a isonomia tributária não estará sendo ferida, quando o tratamento diferenciado basear-se em interesses prestigiados constitucionalmente,[114] tal como poderá ocorrer relativamente à redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º, III, segunda parte), ao tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (art. 170, IX) etc.

(114) Cf. MELLO, C. A. B., *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*, p. 43.

2.3.6 *Princípio da capacidade contributiva*

O princípio da *capacidade contributiva* encontra sua consagração constitucional no art. 145, § 1.º, da CF, com a seguinte redação: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

Gian Antonio Micheli, anotando que o conceito de capacidade contributiva se converteu em um conceito vazio, uma "*caja vacía*", acrescenta que com tal conceito não se impõe a formulação de um juízo concreto sobre a efetiva possibilidade individual de pagar o tributo, mas, sim, determina-se que o legislador, ao criar a exação, tem o dever de referi-la a uma situação economicamente suscetível de valoração. Em outras palavras, o princípio relaciona-se intimamente com o da igualdade, na medida em que impede ao legislador relacionar a exação a circunstâncias outras que não aquela situação economicamente suscetível de valoração; assim, "o Estado não poderia onerar com um tributo as pessoas altas ou baixas, as loiras ou quiçá os calvos. Porém, poderia, em uma determinada situação política e social, onerar com um tributo os ociosos ou favorecer tributariamente as famílias numerosas (como em parte ocorre hoje)".[115]

O princípio da capacidade contributiva possui dois conteúdos que se complementam. O primeiro deles, de cunho objetivo, opera em nível pré-jurídico no momento em que o legislador seleciona eventos que reflitam signos de riqueza como requisito fático para o nascimento da obrigação que tenha por objeto o pagamento de tributo. O segundo deles, de caráter subjetivo, é efetuado pelo legislador no exercício da competência tributária e lhe permite estabelecer a proporcionalidade entre as dimensões do evento escolhido (base de cálculo) e o grau de contribuição dos que dele participam (alíquota).[116]

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, a realização do "princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata

(115) MICHELI, G. A., *Curso de derecho tributario*, p. 146. Consulte-se, ainda, PAIVA, L., Princípio da igualdade tributária.

(116) Cf. CARVALHO, P. B., op. cit., p. 233-4.

a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza".[117] A realização do princípio da *capacidade contributiva relativa ou subjetiva*, por sua vez, "quer expressar a repartição do impacto tributário, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento".[118]

O princípio da capacidade contributiva estabelece a proporcionalidade que deve haver entre a exação e o respeito ao patrimônio do contribuinte, encontrando seu extremo limite na proibição, também constitucional, da exação confiscatória. Relaciona-se intimamente com o princípio da isonomia tributária, mas nele não se esgota na medida em que, apesar de servir como orientação para averiguar quando há situações iguais perante o direito tributário, pode haver tratamento idêntico entre contribuintes em idêntica situação, cuja exação está além de sua capacidade contributiva.[119] A capacidade econômica, nas palavras de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, consiste na "real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação".[120]

Ricardo Lobo Torres situa a capacidade contributiva entre o mínimo necessário à existência humana digna e o confisco: "a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna[121] e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condi-

(117) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 234.

(118) Idem, ibidem, p. 234.

(119) A realização do princípio da igualdade, conteúdo do princípio da capacidade contributiva subjetiva em última análise, "só se torna exeqüível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções do acontecimento" (Idem, p. 234).

(120) ATALIBA, G., GIARDINO, C., Intributabilidade das correções monetárias – Capacidade contributiva, p. 142.

(121) Esse *mínimo existencial*, apesar de ser um conceito aberto, já foi objeto de consagração normativa expressa na Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948): "Toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a sua saúde, o seu bem-estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para os serviços sociais necessários" (art. 25) (cf. TORRES, R. L., op. cit., p. 125).

ções iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente".[122]

2.3.7 Princípio da vedação de tributo confiscatório

A seguir, a Constituição Federal consagra o *princípio da vedação de tributo confiscatório* ao estabelecer que é proibido "utilizar tributo com efeito de confisco" (art. 150, IV). O princípio relaciona-se diretamente com o amparo também constitucional do direito de propriedade, quer como expressão individual (art. 5.º, XXII), quer como elemento fundamental da atividade econômica (art. 170, II). Trata-se de um limite à carga tributária e esse limite é a propriedade privada. O tributo não pode implicar em expropriação, em arrebatar do contribuinte a propriedade. A questão é intrincada, uma vez que se trata, em verdade, de estabelecer um equilíbrio entre dois valores constitucionais, com todas as dificuldades que daí derivam.[123]

"A propriedade privada", leciona Ricardo Lobo Torres, "se abre ao poder fiscal na *exata extensão da capacidade contributiva* do cidadão, além da qual se torna o tributo confiscatório."[124]

Saber quando um tributo passa a ter efeito confiscatório é tão difícil quanto adequá-lo à capacidade econômica do contribuinte. Daí a afirmação de que esta é uma *cláusula constitucional* aberta, sendo que somente "os princípios gerais do direito, por conseguinte, podem oferecer o critério inicial para a identificação do tributo que aniquila a propriedade ou a atinge em sua substância";[125] princípios como o da razoabilidade e economicidade.[126] E não se trata somente de saber quando um tributo

(122) Idem, p. 138.

(123) Essas dificuldades surgem amiúde quando estão em jogo valores constitucionais; pense-se, por exemplo, no equilíbrio entre a garantia de inviolabilidade das comunicações e o interesse na apuração e repressão a determinados delitos (art. 5.º, XII, da CF).

(124) TORRES, R. L., op. cit., p. 115.

(125) Idem, ibidem, p. 117.

(126) "Confiscatório é o tributo *desproporcional* ou o que não se mantém no quadro da *razoabilidade*; observe-se, porém, que o só fato de não ser razoável é insuscetível de levar à conclusão de sua confiscatoriedade, embora a

específico irá ou não confiscar bens de um contribuinte e/ou desrespeitar sua capacidade econômica; é preciso analisar a questão da carga tributária total; "o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto".[127] Deve-se compreender esse princípio como um critério informador para a atividade legislativa e como um "preceito dirigido ao *intérprete* e ao *julgador*, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco".[128]

2.3.8 *Princípio da vedação de limitações ao tráfego de pessoas ou bens*

A seguir, o art. 150, em seu inc. V, estabelece mais uma ordem de limites ao poder de tributar, consistente na vedação de que, através da imposição tributária, estabeleçam-se limitações ao tráfego de pessoas ou bens entre Estados e Municípios, "ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público". Essa limitação prestigia a já consagrada liberdade de locomoção (art. 5.°, XV) e procura preservar o princípio federativo (art. 1.°, *caput*) na medida em que impede os entes tributantes que, através de exações tributárias, impeçam, dificultem ou onerem a livre circulação de pessoas e bens dentro do território nacional.

recíproca não seja verdadeira, pois o tributo confiscatório não pode ser razoável. Outro critério importante para caracterizar o confisco é o da economicidade, hoje alçado à categoria de princípio constitucional financeiro (art. 70, CF), a significar que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público. Os princípios da *razoabilidade* e da *economicidade*, bem manejados, têm a aptidão para apreender as diferenças entre os diversos tributos (impostos sobre o patrimônio, impostos sobre a circulação de riquezas, impostos sobre o comércio exterior, taxas, contribuições etc.), modulando-lhes o efeito confiscatório, bem como para considerar a conjuntura econômica do País, que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade" (Idem, p. 117).

(127) MACHADO, H. B., *Curso de direito tributário*, p. 33.

(128) AMARO, L. S., op. cit., p. 140.

2.3.9 *Conclusões*

As limitações constitucionais ao poder de tributar estabelecidas no art. 150 da CF determinam os valores constitucionais aos quais deverá, inexoravelmente, submeter-se todo o sistema tributário nacional. Mediante essas limitações, o Constituinte estabeleceu o equilíbrio entre o poder de tributar do Estado e os direitos e garantias individuais, principalmente o direito à propriedade, e evidenciou quais são os valores constitucionais limitadores daquele poder.

Assim, num primeiro momento, salienta-se a importância do elemento democrático e da segurança jurídica na conformação do sistema, através dos princípios da estrita legalidade, irretroatividade e anterioridade tributárias. Estes três primeiros princípios evidenciam a importância da propriedade privada, cumpridora de sua função social (art. 5.°, XXII e XXIII), dentro da ordem constitucional, na medida em que a gravidade das limitações, requisitos e garantias que cercam a imposição tributária só encontra similitude naquelas impostas à criação de crimes e penas, limitadores da liberdade e da dignidade individuais (art. 5.°, XXIX e ss.). O Constituinte reforça essa proteção quando impede que o tributo possa ser utilizado de forma a confiscar a propriedade dos contribuintes (princípio da proibição de confisco). Considera, pois, fundamental a propriedade privada, autorizando, assim, a conclusão de que o fundamento do poder de imposição tributária é, por um lado, a autolimitação da propriedade privada nos termos estritos estabelecidos na Constituição e, por outro, a solidariedade social.

Importante destacar que essa proteção especial à propriedade privada, cumpridora de sua função social, é derivada da consagração do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos do Estado Democrático de Direito (art. 1.°, IV, da CF), o que demonstra a intencional repercussão normativa daqueles fundamentos dentro do sistema tributário nacional, reforçados, ainda, pelos princípios gerais da atividade econômica, dentre os quais a valorização do trabalho e da livre iniciativa, fundados no respeito à propriedade privada (art. 170, *caput* e incs. II e III).

O tratamento isonômico dos cidadãos com especial atenção à capacidade contributiva de cada um é a próxima exigência constitucional (princípios da isonomia e da capacidade contributiva). Evidente a repercussão da exigência de igualdade genericamente disposta no art. 5.°, *caput*, da Constituição, informada, uma vez mais, pelo respeito à digni-

dade da pessoa humana (art. 1.º, III), à propriedade privada, ao trabalho e à livre iniciativa (arts. 1.º, IV, 5.º, XXII e XXIII, e 170, *caput* e incs. II e III, da CF), que são os valores que informam e delimitam o núcleo da capacidade contributiva delineada constitucionalmente.[129]

A unidade da federação e a liberdade de tráfego de bens e pessoas dentro do território nacional (vedação de limitações ao tráfego de pessoas e bens) – inspiradas, evidentemente, nas normas insertas nos arts. 1.º, *caput*, e 5.º, XV – limitam a imposição tributária.

O estabelecimento de imunidades evidencia que alguns valores constitucionais são tão caros ao Estado Democrático de Direito que as expressões de sua concretização não se sujeitam ao poder de tributar dos entes federativos.

Fica manifesto que o poder de instituir e cobrar tributos no Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição Federal é limitado pelos direitos e garantias individuais, somente podendo ser exercido tendo em vista a consecução dos objetivos e dos valores constitucionalmente consagrados.

(129) Numa outra oportunidade, seria de se investigar detidamente as implicações que o princípio da capacidade contributiva traz para a configuração dos crimes contra a arrecadação tributária, uma vez que, parece-nos, seja ele fundamento para uma peculiar causa constitucional de exclusão do crime (*lato sensu*) naquelas hipóteses em que o contribuinte comprove a ausência de capacidade contributiva para fazer frente à carga tributária que lhe é exigida. Causa que poderia impedir a configuração, dependendo do ângulo examinado, da tipicidade (material), da ilicitude (exercício regular de um direito) ou da culpabilidade (inexigibilidade de conduta diversa). Se se soma, ainda, ao princípio acima referido, aquele que veda o confisco, tem-se um núcleo valorativo bastante consistente para o afastamento, especialmente, da culpabilidade na hipótese acima tratada.

3

AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

SUMÁRIO: 3.1 Introdução – 3.2 A obrigação tributária principal: 3.2.1 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo: 3.2.1.1 A dinâmica da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo: obrigação, crédito e lançamento; 3.2.2 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária – 3.3 A obrigação tributária acessória: 3.3.1 Obrigações acessórias; 3.3.2 Deveres instrumentais, formais ou simples deveres; 3.3.3 Nossa posição; 3.3.4 Princípio da legalidade e obrigação acessória; 3.3.5 Sanções pelo descumprimento de obrigação acessória.

3.1 Introdução

Compreendidas as funções do tributo na Constituição e examinadas as limitações constitucionais ao poder de tributar, é hora de nos dedicarmos às espécies de obrigações tributárias para que, posteriormente, possamos analisar os papéis que eventualmente desempenharão com referência à tutela penal e ao sistema constitucional tributário.

Segundo o Código Tributário Nacional, as obrigações tributárias podem ser principais ou acessórias:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1.º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária."

3.2 A obrigação tributária principal

A obrigação tributária principal, como dispõe o Código Tributário Nacional, pode ter por objeto o pagamento de tributo ou o pagamento de penalidade pecuniária. Como se vê, essa espécie de obrigação tributária possui sempre conteúdo patrimonial.

Tendo em vista que os pressupostos e a dinâmica da obrigação tributária principal é variável, segundo seu objeto, analisemos cada uma delas separadamente: a obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo, e a obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária.

3.2.1 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo

Como muito bem apontado por Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo "tributo" possui diversas significações, quando empregado pelo direito positivo: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; e norma, fato e relação jurídica.[1]

O art. 113 do Código Tributário Nacional emprega a expressão tributo na acepção delimitada por seu art. 3.º: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

A combinação das duas normas nos dá o exato conteúdo dessa obrigação principal: "A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo, que é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

(1) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 16.

Como adverte Geraldo Ataliba, o objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Assim, o objeto da norma tributária que institui tributo é o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos (obrigação de dar); esse comportamento recebe a designação de prestação e seu objeto material é o dinheiro.[2] A definição legislativa aponta justamente nesse sentido. O tributo consiste numa obrigação jurídica pecuniária (cuja prestação consiste em levar dinheiro ao sujeito ativo) instituída em lei e que não seja oriunda de ato ilícito.

O tributo é, então, uma obrigação, um vínculo jurídico transitório, "que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este se põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo".[3] O objeto dessa obrigação consiste no comportamento imposto ao sujeito passivo de levar dinheiro ao sujeito ativo e sua imposição deve ser feita necessariamente por lei. Seu surgimento não pode ter como referencial a prática de fato ilícito; necessariamente, o tributo nasce com a prática de um fato lícito, o que nos permite diferenciar as duas obrigações tributárias principais: a que surge de um fato lícito, tendo por objeto o pagamento de tributo, e a que surge de um fato ilícito e tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. A referência legislativa, portanto, dispõe do condão de afastar do conceito de tributo as multas que são sanções pecuniárias e que têm por referencial a prática de fato ilícito. O sujeito ativo da obrigação é em princípio uma pessoa pública política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), mas a lei pode, excepcionalmente, atribuir a capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas, como ocorre na parafiscalidade.[4] O sujeito passivo é uma pessoa, física ou jurídica, colocada nessa situação pela lei (contribuinte ou responsável).

3.2.1.1 A dinâmica da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo: obrigação, crédito e lançamento

A obrigação tributária principal, na dicção do Código Tributário Nacional, "surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o

(2) ATALIBA, G., *Hipótese* ..., cit., p. 22.
(3) Idem, ibidem, p. 33.
(4) Idem, p. 33.

pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente" (art. 113, § 1.º).

Nas palavras de Geraldo Ataliba, a "configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente, determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso".[5]

Ocorrendo no mundo fenomênico o fato típico (fato gerador) descrito na hipótese de incidência, surge a obrigação tributária que liga o credor (pessoa política titular da pretensão) ao devedor (pessoa física ou jurídica), este obrigado a entregar àquele determinada quantia em dinheiro. A relação jurídica obrigacional surge, portanto, com a ocorrência do fato gerador. A partir dessa ocorrência, nasce aquela relação na qual encontramos, de um lado o sujeito ativo com o direito subjetivo de exigir o objeto (*crédito*), e, de outro, o sujeito passivo com o dever de prestar o objeto (*débito*).

Ocorre que o crédito tributário nem sempre surge em estado de liquidez, razão pela qual é necessário um procedimento de apuração que pode ser desenvolvido tanto pelo contribuinte como pelo próprio sujeito ativo; neste último caso, há a necessidade da efetivação de um ato, ou conjunto de atos, formal denominado pelo Código Tributário Nacional *lançamento*:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

O Código Tributário Nacional estatuiu, em diversas normas, uma relação entre a obrigação tributária ora estudada e o crédito tributário ao prescrever que: a) a obrigação tributária se extingue com o crédito "dela decorrente" (art. 113, § 1.º, *in fine*); b) o crédito tributário "decorre da

(5) ATALIBA, G., *Hipótese* ..., cit., p. 62.

obrigação principal e tem a mesma natureza desta" (art. 139); c) as circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão e efeitos, ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou que excluam sua exigibilidade, não afetam a obrigação tributária que lhe tenha dado origem (art. 140); d) compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento que tem a função, dentre outras, de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 142); e e) a natureza das garantias atribuídas ao crédito tributário não altera sua natureza nem a da obrigação tributária correspondente (art. 183, parágrafo único).

Em virtude dessas disposições, e especialmente tendo em vista o disposto no art. 142, questiona-se, em doutrina, acerca da natureza constitutiva ou declaratória do lançamento tributário. Uns entendem que o lançamento tributário é constitutivo da relação jurídica obrigacional, que tem por objeto o pagamento de tributo; outros que ele é simplesmente declaratório, nascendo aquela relação com a ocorrência do fato gerador.[6]

A respeito, conforme já foi visto, o Código Tributário Nacional foi claro: a obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1.º). Resta, então, analisar a dinâmica do crédito tributário: nasce ele neste mesmo momento? Em momento posterior?

A respeito, podemos encontrar, de forma geral, duas posições: a) o crédito nasce juntamente com a obrigação tributária principal, ainda que indeterminado; b) o crédito nasce com o lançamento.

À primeira posição filiam-se Luciano da Silva Amaro, Paulo de Barros Carvalho e José Eduardo Soares de Melo. Para esses autores, o crédito é um reflexo da própria obrigação, nascendo, portanto, juntamente com ela. O lançamento tributário, quando necessário, é apenas um requisito para a exigibilidade do crédito já existente; possui, assim,

(6) A censura de Alfredo Augusto Becker é categórica: "Os que sustentam a tese do efeito *declaratório* do lançamento não conseguem convencer aos que defendem a tese do efeito *constitutivo*; e nem êstes àqueles. Por sua vez, os que assistem essa querela fradesca, inclinam-se, uns para a tese constitutiva, outros para a tese declaratória, sem contudo trazerem mais luz à confusão reinante e revelando mais perplexidade que aceitação desta ou daquela doutrina" (op. cit., p. 312-20).

caráter declaratório, sendo o ato necessário à formalização do crédito, dotando-o de exigibilidade.[7]

Compartindo dessa mesma conclusão, mas alcançando-a através de pressupostos diversos, encontramos Alfredo Augusto Becker e Roque Antonio Carrazza. Para o primeiro, a relação jurídica tributária, como de resto qualquer outra relação jurídica, possui três níveis de eficácia jurídica: o nível mínimo, que envolve de um lado o direito e de outro o dever, o nível médio, com a pretensão (poder de exigir) e correlata obrigação, e o nível máximo, com a contraposição entre coação e sujeição.[8] Normalmente, a relação jurídica nasce com conteúdo jurídico máximo (direito, pretensão e coação e correlatos dever, obrigação e sujeição), havendo simultaneidade no nascimento do direito e sua exigibilidade (pretensão), simultaneidade que somente poderá ser quebrada em virtude de norma jurídica que institua o surgimento da exigibilidade em momento histórico posterior ao nascimento do direito. É justamente o fenômeno que ocorre com o lançamento tributário que "consiste na série de atos *psicológicos* e *materiais* e ou *jurídicos* praticados pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por ambos, ou por um terceiro",[9] cujo efeito jurídico é acrescentar a exigibilidade "ao conteúdo jurídico de uma preexistente relação jurídica que nasceu com conteúdo mínimo: direito e dever".[10] Para Roque Antonio Carrazza, o lançamento é um ato que declara o montante do débito tributário; através dele, quando necessário, a exação adquire grau eficacial médio, passando a ser exigível. Existem, todavia, hipóteses em que o pagamento do tributo é desde logo exigível, independendo de lançamento – no que difere do entendimento de Alfredo Augusto Becker –, nascendo a relação jurídica tributária, desde logo com grau eficacial médio, são "tributos sem lançamento" onde o próprio contribuinte formaliza o crédito.[11]

Dentre os adeptos daquela segunda posição, encontramos Alcides Jorge Costa, Marco Aurélio Greco e Hugo de Brito Machado. Segundo este último autor, muito embora no direito privado obrigação e crédito

(7) AMARO, L. S., op. cit., p. 315-8; CARVALHO, P. B., op. cit., p. 199 e 249; MELO, J. E. S., *Curso de direito tributário*, p. 197-9.

(8) BECKER, A. A., op. cit., p. 312-4.

(9) Idem, ibidem, p. 325.

(10) Idem, p. 323.

(11) CARRAZZA, R. A., *ICMS*, p. 289-90.

sejam dois aspectos de uma mesma relação, o mesmo não ocorre no Direito tributário, uma vez que o Código Tributário Nacional distinguiu dois momentos na relação jurídica tributária: o primeiro, da obrigação (art. 113), e o segundo, do crédito (art. 139). Por tais razões, a obrigação tributária tem por conteúdo, dentre outros, o direito que tem o Estado "de constituir contra o particular um crédito".[12] Dentro dessa concepção, o lançamento é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correspondente; ele confere liquidez e certeza à prestação, sendo determinante de sua exigibilidade.[13] Conseqüência de tal entendimento é que sempre haverá necessidade de lançamento para que haja exigibilidade da prestação cujo objeto é o pagamento do tributo.

Alcides Jorge Costa e Marco Aurélio Greco, por sua vez, partem da teoria dualista da obrigação para analisar a dinâmica da relação tributária, mas alcançam conclusões diversas; tal se dá, advirta-se de pronto, porque o segundo autor deliberada e expressamente restringe-se ao direito positivo como moldura intransponível na análise daquela teoria.[14]

O primeiro deles, em tese de doutoramento,[15] parte da análise de duas grandes correntes doutrinárias que procuram definir a obrigação: a monista e a dualista. Opta expressamente pela segunda, baseando-se em obra de Fábio Konder Comparato, segundo a qual, na obrigação, distinguem-se dois elementos: o dever e a responsabilidade. "O primeiro elemento é o dever de executar a prestação. Para o devedor, este dever é a dívida; para o credor, é o dever de receber juntamente com o direito de receber".[16] Já a responsabilidade, "pode ser definida como sanção do dever no seio da obrigação, tomada a palavra sanção em suas duas acepções principais, a saber, confirmação e punição".[17] Essa dupla função da responsabilidade caracteriza-se por ser ela, ao mesmo tempo, uma confirmação (função de garantir o credor, assegurando-lhe a satisfação de seu direito de crédito) e uma sanção (função de punir o devedor), podendo ser, então, definida como "a sujeição do devedor ao poder de coerção

(12) MACHADO, H. B., op. cit., p. 87.

(13) Idem, ibidem, p. 87.

(14) GRECO, M. A., Sujeito ativo tributário, p. 193-7.

(15) COSTA, A. J., *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*.

(16) Idem, ibidem, p. 38.

(17) Idem, p. 40.

do credor, como sanção da inexecução de uma obrigação".[18] O autor encontra identidade estrutural entre a obrigação tributária e a obrigação de direito privado, concluindo pela aplicabilidade da teoria dualista, à primeira extraindo, assim, diversas conclusões.[19] O fato gerador dá origem à obrigação tributária em seus dois elementos: o dever e a responsabilidade, "ainda quando dissociados um do outro". Verificado o fato gerador, "o sujeito passivo do dever tem que executar uma prestação em favor do sujeito ativo, isto é, do Estado, enquanto que este tem o direito de aproveitar-se da prestação devida pelo vendedor".[20] Em alguns casos, porém, é possível que haja um ônus[21] a cargo do Estado de efetuar o lançamento, ônus este que a lei impõe ao sujeito ativo para que possa exercitar o poder de sujeitar o patrimônio do sujeito passivo. O lançamento é, então, "constitutivo da relação de responsabilidade".[22] Como esse ônus nem sempre é imposto, constata a existência de tributos com lançamento e tributos sem lançamento. Conclui o autor que o Código Tributário Nacional adotou a teoria dualista na medida em que "há uma nítida separação entre dever (que o Código denomina obrigação) e responsabilidade (crédito na terminologia do Código), esta decorrendo daquele e nascendo com o lançamento".[23]

Segundo Marco Aurélio Greco, a teoria dualista somente foi adotada pelo Código Tributário Nacional no que diz respeito ao sujeito passivo da obrigação tributária. De fato, o Código "consagra a possibilidade de não haver correspondência entre o titular do débito tributário, por ter realizado o fato imponível ou a ele estar pessoal e diretamente vinculado (o *contribuinte*), e outra pessoa que, por força de lei, terá o seu patrimônio colocado em posição de sujeição a um poder de constrangimento, decorrente da não-prestação (a figura do *responsável* tributário)".[24] Relativamente à distinção legislativa, entre obrigação e crédito, não há correspondência entre o tratamento normativo da matéria e as concepções da teoria dualista, já que o crédito tributário, constituído pelo lançamento, "é simplesmente a *situação ativa da primeira relação* (relação crédito/débito) e não o conteúdo da segunda (garantia/responsabilidade)".[25] Conclui o autor, à vista do direito positivo, que com a ocorrência do fato gerador "nasce a dívida (situação passiva da primeira relação) ficando pendente o nascimento da situação ativa (crédito) da realização de um determinado ato ou procedimento – o lançamento".[26] O lançamento marca o momento no qual se completa a primeira relação, determinando a dívida e possibilitando o seu adimplemento. Somente após a decorrência do prazo previsto na legislação, ocorrerá o inadimplemento e a inscrição da dívida, quando então poderá ser atuada a segunda relação (de responsabilidade),[27] "a exigibilidade do crédito tributário surge, a nosso ver, com a inscrição da dívida e não antes disso, pois até então nenhuma medida compulsória pode ser tomada".[28] Segundo o autor, portanto, a atuação da norma tributária se perfaz em quatro fases: "a) ocorrência do fato imponível e nascimento do poder de ser constituído o crédito tributário; b) exercício do poder e conseqüente nascimento do crédito tributário e correlativas indicações de prazo, montante e forma de pagamento; c) inadimplemento das condições estabelecidas e nascimento da possibilidade de constituição do título executivo hábil a permitir a segunda relação em que d) um titular do poder de constrangimento, para satisfação de seu crédito, vai alcançar o patrimônio de alguém colocado em situação de sujeição".[29]

Poderá ocorrer, entretanto, que a legislação ordinária dispense o momento "b", "pré-estabelecendo-se todos os requisitos e o nascimento do crédito pela simples ocorrência do fato imponível, o que ocorre nos casos de lançamento por homologação".[30]

É válido mencionar que a grande utilidade da teoria dualista da obrigação, quando aplicada ao fenômeno tributário, está no estudo do

(18) COSTA, A. J., *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*, p. 41.

(19) Idem, p. 51.

(20) Idem, p. 56.

(21) A figura do ônus é definida pelo autor como sendo "o dever de observar, no exercício de um direito subjetivo, uma determinada conduta, ou de acompanhar tal exercício com determinadas ações, coma sanção da perda do direito, em caso de inobservância" (Idem, p. 56-7).

(22) Idem, p. 60.

(23) Idem, p. 60.

(24) GRECO, M. A., Sujeito ..., cit., p. 205.

(25) Idem, ibidem, p. 205.

(26) Idem, p. 206.

(27) Idem, p. 206.

(28) Idem, p. 227.

(29) Idem, p. 213.

(30) Idem, p. 214.

sujeito passivo da obrigação tributária; especialmente, no que diz respeito à figura da substituição tributária que reflete, segundo a teoria estudada, um caso de "dissociação absoluta entre dever e responsabilidade" (art. 128 do CTN); onde "a responsabilidade pode ser atribuída a terceira pessoa com exclusão da responsabilidade do contribuinte (ou seja, do sujeito passivo da relação de dever)".[31]

Apesar das divergências a respeito do binômio obrigação/crédito tributário, há uma importante convergência entre todos os autores examinados: quando a lei impõe a necessidade do lançamento tributário, tal qual definido no art. 142 do Código Tributário Nacional, somente a partir de sua lavratura é que será possível o cumprimento da obrigação principal tributária que tem por objeto o pagamento do tributo. Quando não houver tal exigência, a determinação do *quantum* a pagar independerá de qualquer ato da autoridade administrativa e obedecerá aos atos e prazos estipulados na legislação tributária.[32]

3.2.2 A obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária

A obrigação tributária principal, como já foi dito, pode ter por objeto o pagamento de tributo ou o pagamento de penalidade pecuniária.

Na dicção do legislador tributário, "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente" (CTN, art. 113, § 1.º); "a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária" (CTN, art. 113, § 3.º).

Críticas severas foram lançadas a essas duas disposições legais, quer por incluir no âmbito da obrigação principal o pagamento de penalidade pecuniária, quer pelo equivocado emprego da expressão "converter-se", quando, em verdade, conversão não há.

(31) COSTA, A. J., op. cit., p. 74. Segundo Marco Aurélio Greco, somente nesse aspecto é que a teoria dualista foi adotada pelo Código Tributário Nacional (Sujeito ..., cit., p. 205).

(32) Por tais razões é que Luciano da Silva Amaro distingue as "obrigações de adimplemento exigido pela lei" e "as obrigações de adimplemento subordinado a providência do sujeito ativo" (op. cit., p. 235).

Severas são as palavras de Paulo de Barros Carvalho ao apontar o que ele entende por manifesto equívoco legislativo, isto é, a inclusão da penalidade como possível objeto da obrigação tributária: "incoerência vitanda e deplorável, que macula a pureza do conceito, sobre ferir os cânones da lógica. Para adscrevê-lo, não é preciso ter partes de bom jurista, muito menos promover estudo acrisolado da ciência do Direito Tributário".[33] Para esse estudioso, obrigação tributária somente poderá ser aquela que tem por objeto o pagamento de tributo, daí a severidade da crítica.

Na verdade, a crítica formulada pelo autor é útil na demonstração de que os pressupostos dessas duas espécies de obrigação tributária principal são diversos. Naquela, que tem por objeto o pagamento de tributo, tal qual definido no art. 3.º do Código Tributário Nacional, é imprescindível que a prestação pecuniária não constitua sanção de ato ilícito. Por sua vez, a que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária tem como pressuposto justamente a prática de um ato ilícito, sendo a sanção a ele cominada. Não se pode confundir, portanto, as duas espécies, pois, apesar da similitude das duas relações jurídicas nas quais o sujeito passivo há de prestar um valor pecuniário, associam-se, porém, a fatos diversos: fato lícito para a obrigação tributária que tem por objeto o pagamento de tributo, fato ilícito para a obrigação tributária que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária.[34]

Por outro lado, a norma contida no § 3.º do art. 113, ao dispor que a inobservância de obrigação acessória faz com que haja a conversão da penalidade pecuniária em obrigação principal, é, na essência, desnecessária, tendo em vista justamente que o § 1.º já havia determinado a natureza da obrigação que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária.[35] Na verdade, ocorre o seguinte: descumprida a obrigação acessória[36] deflagra-se a incidência da sanção tributária, que poderá ser uma multa, penalidade pecuniária; essa sanção pecuniária é obrigação principal na dicção do § 1.º, daí a procedência da crítica.

(33) CARVALHO, P. B. *et al.*, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, p. 134.

(34) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 198. O autor, conforme já se advertiu alhures, não admite que se denomine *obrigação* a relação jurídica que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária (idem, p. 198).

(35) AMARO, L. S., op. cit., p. 232.

(36) Cf. *infra* item 3.3.

Na linha de seu entendimento, Paulo de Barros Carvalho procura salvar as palavras da lei extraindo das disposições analisadas o seguinte sentido: "descumprido o dever formal, desaparece a relação que o instituíra, surgindo, em seu lugar, um vínculo sancionatório, portador de uma penalidade pecuniária que onerará o patrimônio do infrator"; essa penalidade, por outro lado e "por uma série de razões que consultam os interesses da Administração, é cobrada por intermédio dos mesmos recursos administrativos e com o emprego de idênticos instrumentos processuais aos utilizados na cobrança dos tributos".[37]

Quanto à dinâmica desse tipo de obrigação tributária principal, temos, pois, como seu "fato gerador" um ilícito: o descumprimento da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo e/ou descumprimento de uma obrigação acessória.

Conforme o art. 139 do Código Tributário Nacional: "crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta". A penalidade pecuniária, portanto, integra o crédito tributário. Sua imposição é feita através de lançamento tributário, nos termos do art. 142.

A disposição é duramente criticada tendo em vista que, no entender dos doutos, o lançamento tributário destina-se exclusivamente à apuração do tributo, não podendo ser instrumento de aplicação de penalidade pecuniária,[38] daí a infelicidade do legislador ao ampliar indevidamente o conceito de lançamento.

Ocorre que, às vezes, o descumprimento de obrigação acessória conduz à falta de pagamento do tributo, ou parte dele, razão pela qual num mesmo documento, adrede denominado *auto de infração*, o agente fiscal exige o tributo, impõe a penalidade pecuniária e intima o autuado para cumprir a exigência fiscal ou impugná-la, no prazo determinado. Essa unidade formal, porém, não tem o condão de unificar as distintas realidades subjacentes, especialmente quando se tem em vista que o legislador tributário distingue entre tributo e penalidade pecuniária, conforme já foi visto. É perfeitamente possível, por outro lado, que o auto de infração limite-se à exigência de penalidade pecuniária, pelo descumprimento de alguma obrigação acessória que não conduziu à falta de pagamento de tributo por inaptidão em si mesma ou por outras causas (como, por exemplo, em casos de isenção e imunidade).

(37) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 201.

(38) AMARO, L. S., op. cit., p. 324, CARVALHO, P. B., op. cit., p. 272-4.

Quando, porém, há aquela convergência de funções técnicas (exigência do tributo e da penalidade pecuniária), discute-se se tal documento é ou não lançamento. Segundo José Souto Maior Borges, "não é possível adotar uma solução 'maniqueísta' para a indagação, respondendo-se ingenuamente pela afirmativa ou negativa absolutas. Para uns, o auto de infração seria lançamento. Para outros, não o seria, radicalmente. Essa colocação não pode conduzir a nenhuma solução teoricamente acertada".[39] A procedência da assertiva decorre, em primeiro lugar, do fato de que a discriminação de competência tributária para instituir tributos contém a competência para disciplinar o procedimento administrativo, razão pela qual, em princípio, não será possível estudar o auto de infração como uma realidade uniforme.[40] Em segundo lugar, destaca o autor que na definição de lançamento há elementos essenciais e acidentais; aqueles correspondem à verificação da ocorrência do fato jurídico tributário e seus correlatos e, dentre estes, encontra-se a aplicação de penalidades pecuniárias: "Se ao sujeito passivo cumpre regular, e tempestivamente, os seus deveres tributários, não lhe deverá ser aplicada nenhuma penalidade tributária. Logo, porque o lançamento é basicamente um ato de aplicação da lei tributária ao caso concreto e, na maioria dos casos, sem a correspondente aplicação de penalidades tributárias, esta não participa da definição normativa do lançamento como um elemento indispensável. Essa conclusão pode ser extraída da cláusula final do dispositivo: 'sendo caso, propor a aplicação de penalidade cabível'. *A contrario sensu* então, se não é caso de aplicação da penalidade, não deverá ela ser aplicada".[41]

Decorrência dessas premissas é que para o autor, se o auto de infração contiver a exigência de tributo e de penalidade pecuniária, estar-se-á diante de um "lançamento do tributo pela via do auto de infração"; porém, se aquele documento somente aplicar penalidade relativa ao descumprimento de obrigação acessória, "o art. 142 não incide sobre a situação fática subjacente",[42] já que nenhum dos elementos essenciais do lançamento se fez presente, somente o elemento acidental. Por essas razões, conclui que "o auto de infração pode ou não encontrar corres-

(39) BORGES, J. S. M., *Lançamento tributário*, p. 157.

(40) Idem, ibidem, p. 160-1.

(41) Idem, p. 162.

(42) Idem, p. 163.

pondência com o lançamento, dependendo de ser ou não cumulada a exigência do tributo – em tudo e por tudo identificável ao lançamento – com a aplicação da penalidade, elemento acidental, mas que, nem por isso, deixa de ser afeiçoado, se presente, à definição do lançamento".[43]

A questão deve ser analisada dentro da sistemática do próprio Código Tributário Nacional. Tendo-se em vista que o crédito tributário "decorre" da obrigação principal (art. 139), que pode ter por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, e sabendo-se que o lançamento, nos termos do disposto no art. 142, constitui o crédito tributário, verificando a ocorrência fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e, sendo o caso, propondo a aplicação da penalidade cabível, fica claro que o legislador determinou que aquilo que chama de "lançamento" é ato ou procedimento administrativo, destinado também a exigir a penalidade pecuniária. Se a Administração Pública, na prática, formulou um documento ao qual deu o nome de *auto de infração* e se neste documento encontramos um ato administrativo que exige o tributo e/ou a penalidade pecuniária, é ele um verdadeiro "lançamento tributário" independentemente do nome que se lhe dê.

Ao contrário do que ocorre nas obrigações tributárias principais que têm por objeto o pagamento de tributo, onde nem sempre o lançamento tributário é necessário para exigibilidade do crédito, naquelas que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária tal ato ou procedimento administrativo é sempre necessário. É o que se extrai do disposto no art. 149, VI, do Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária."

Assim, a aplicação da penalidade pecuniária somente poderá ser feita por meio do lançamento tributário de ofício, sujeito, em virtude da norma constitucional inserta no art. 5.º, LV, à impugnação eventualmente efetuada pelo sujeito passivo.

(43) BORGES, J. S. M., *Lançamento tributário*, p. 163.

3.3 A obrigação tributária acessória

A par da obrigação tributária principal, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, exigem as normas tributárias comportamentos outros cujo objeto é um *fazer* ou *não fazer* de conteúdo não patrimonial. São deveres impostos aos cidadãos e destinados a permitir o conhecimento, controle e arrecadação da importância, eventualmente, devida como tributo. Tais deveres envolvem a escrituração de livros fiscais, a prestação de informações, a emissão de notas fiscais, a prestação de declarações, a manutenção de informações e registros por determinado período de tempo, a aceitação da fiscalização de atividades..., todos destinados a permitir ao ente tributante o conhecimento e cumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo.

Tais deveres receberam, por parte do legislador tributário, a denominação de *obrigações acessórias*: "§ 2.º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (art. 113 do CTN).

A denominação utilizada pela norma criou séria polêmica não só pela questionabilidade de seu caráter obrigacional, devido à ausência de conteúdo pecuniário nos deveres envolvidos, como do caráter acessório de tais deveres que subsistiriam ainda na ausência da obrigação tributária principal.

Criaram-se, então, duas orientações: uma que entende adequada a denominação e outra que a repudia.

3.3.1 Obrigações acessórias

Para José Souto Maior Borges, que parte da abordagem formal do ordenamento jurídico, objeto da Teoria Geral do Direito, é fundamental a premissa de que dever jurídico e obrigação jurídica não mantêm entre si uma relação de gênero e espécie.

O dever jurídico é uma categoria formal da Teoria Geral do Direito. Dentro dos modais deônticos, ou modalidades do dever-ser – conduta autorizada, conduta proibida, conduta obrigatória –, o dever jurídico identifica-se com esta última modalidade: a conduta obrigatória. "Dever jurídico há quando não apenas uma conduta é prescrita, senão quando

ela é prescrita como de observância obrigatória",[44] sendo que a não-realização dessa conduta prescrita é o pressuposto para a aplicação de uma sanção jurídica. Como se vê, o dever jurídico como categoria formal prescinde da consideração dos eventuais conteúdos que o direito positivo lhe atribuirá. "Para que o dever jurídico se identifique como obrigação, é preciso que se desloque a análise teórica para o campo do direito positivo".[45]

O dever contempla uma categoria formal da Teoria Geral do Direito, ao passo que a obrigação é uma categoria dogmática, estudada por cada uma das disciplinas jurídicas particulares. A obrigação jurídica pertence ao mundo do direito positivo, sendo um dever jurídico já dotado de conteúdo. É nesse sentido que afirma o autor a existência de deveres obrigacionais e não obrigacionais: "o dever responde a uma categoria formal, passível de preenchimento por conteúdos de normatividade os mais diversos; a obrigação é uma categoria jurídico-dogmática e portanto apenas um dos conteúdos passíveis de incorporar-se àquela categoria formal".[46]

Sendo a obrigação uma categoria jurídico-positiva, é ao Direito posto que cumpre a definição dos requisitos necessários à sua identificação. Assim, não existem *a priori* atributos essenciais da obrigação, ou diretamente sobre o tema; a patrimonialidade pode ou não ser um requisito da obrigação. Tal determinação incumbe ao direito positivo.[47]

O direito positivo determinou que certas obrigações tributárias não dispõem de conteúdo patrimonial e o fez positivamente no art. 113, § 2.º, do Código Tributário Nacional: "A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos".

As críticas doutrinárias lançadas contra a denominação utilizada pelo direito positivo concentram-se na simples impropriedade técnica, mas não atacam a validade desse dispositivo dentro do sistema, e se assim é, se a norma é válida, é incorreta a afirmação de que "toda obri-

(44) BORGES, J. S. M., *Obrigação tributária:* uma introdução metodológica, p. 26.

(45) Idem, ibidem, p. 27.

(46) Idem, p. 23.

(47) Idem, p. 24-5.

gação é patrimonial", pois as obrigações tributárias acessórias não têm conteúdo patrimonial.

As críticas à imprecisão ou atecnia do legislador são louváveis, mas não se pode simplesmente substituir a linguagem do objeto, já que tal proceder envolverá alteração do quadro legal preexistente. A proposta de alteração na linguagem normativa tem a natureza de política jurídica e não altera o significado ou o conteúdo "das normas que disciplinam as legalmente denominadas 'obrigações acessórias'".[48]

O equívoco é tomar com radical dogmatismo a afirmação, que poderá até ser temporariamente válida para outro ordenamento jurídico positivo,[49] de que todas as obrigações têm conteúdo patrimonial e ao encontrar uma obrigação cujo conteúdo não seja patrimonial simplesmente negar-lhe o caráter de obrigação; ou, "como aqui e agora há um cisne preto, pretende-se que não seria um cisne e sim outra ave, porque cisnes só existem brancos".[50]

A mera troca de rótulos é produto da não-submissão ao falseamento do enunciado universal estrito de que todas as obrigações têm conteúdo patrimonial. "Como o teste de corroboração pelo ordenamento jurídico do enunciado de que toda obrigação é patrimonial põe a nu uma resposta inconveniente para a teoria, porque negativa, ela procura tão-somente ladear esse resultado adverso".[51]

Segundo Hugo de Brito Machado, somente a influência da doutrina civilista pode explicar a inconformidade de parte da doutrina para com a expressão "obrigação acessória" empregada no Código Tributário Nacional. Para ele, a inconformidade não procede porque "é fruto de uma visão privatista, inteiramente inadmissível face ao Código Tributário Nacional, em cujo contexto o adjetivo 'acessória', que qualifica estas obrigações, tem sentido inteiramente distinto daquele do direito privado. Por outro lado, no plano da Ciência do Direito, não se

(48) Idem, p. 34.

(49) "Quando a doutrina do Direito Tributário, para afirmar a patrimonialidade 'essencial' da obrigação tributária, se socorre da teoria civilista, não se apercebe que esta objetivamente não se aplica além do Direito Civil" (idem, p. 69).

(50) Idem, p. 64.

(51) Idem, p. 65.

pode negar a existência de obrigações acessórias, sem conteúdo patrimonial".[52]

A acessoriedade do Direito Tributário é diferente da acessoriedade do Direito Civil. Naquele âmbito, não há necessidade de um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória; "todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais",[53] esse objetivo justifica a sua qualificação como acessórias, "posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais".[54]

Para José Eduardo Soares de Melo, o exame do Código Tributário Nacional conduz à conclusão de que uma obrigação não precisa ter conteúdo patrimonial para que assim seja denominada. Tais obrigações, que têm por objeto prestações positivas ou negativas, têm a natureza de obrigações de fazer, não fazer ou tolerar, desprovidas "do timbre da patrimonialidade".[55]

Segundo Luciano da Silva Amaro, a obrigação tributária, como relação jurídica que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, pode ter por objeto dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer ou não fazer algo. Tais objetos é que determinam o caráter tributário da obrigação, uma vez que a prestação é sempre de natureza tributária.[56]

O caráter pecuniário da prestação foi eleito pelo Código Tributário Nacional como o fator de discriminação entre as obrigações tributárias principais e as acessórias, ou seja, "será principal a obrigação que tiver como objeto uma prestação de dar dinheiro (a título de tributo ou de penalidade pecuniária)"[57] e será acessória a obrigação que se traduza em prestações positivas ou negativas (fazer ou não fazer), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos. Dessa forma, o Código Tributário Nacional não restringiu o conceito de obrigação tributária às prestações patrimoniais.[58]

(52) MACHADO, H. B., op. cit., p. 77.
(53) Idem, ibidem, p. 77.
(54) Idem, p. 78.
(55) MELO, J. E. S., op. cit., p. 155.
(56) AMARO, L. S., op. cit., p. 229.
(57) Idem, ibidem, p. 232.
(58) Idem, p. 235.

Segundo o autor, a acessoriedade dessas obrigações tributárias não pode ser entendida num sentido de dependência dessas obrigações relativamente à existência necessária de uma obrigação principal: "basta a *probabilidade* de existir obrigação principal";[59] a probabilidade é essencial já que essas obrigações "são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento".

Conclui o autor, portanto, que as obrigações acessórias, embora não dependendo da efetiva existência de uma obrigação principal, atrelam-se "à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva)".[60]

Angela Maria da Motta Pacheco, admitindo a necessidade de que a obrigação deva ter um objeto avaliável patrimonialmente, aceita a denominação *obrigações* acessórias, utilizada pelo Código Tributário Nacional, na medida em que as prestações de fazer e não fazer que compõem o seu conteúdo "*podem perfeitamente ser avaliadas* patrimonialmente". Segundo a autora, essa avaliação já é feita de antemão pela lei, ao instituir a sanção pecuniária pelo descumprimento das obrigações acessórias. "Embora, pois, a obrigação acessória não tenha valor patrimonial, é avaliável patrimonialmente; aliás, é o que a lei faz quando lhe determina como valor aquele da obrigação principal, quando ela, obrigação acessória, é descumprida".[61]

3.3.2 Deveres instrumentais, formais ou simples deveres

Para Paulo de Barros Carvalho, a ausência de conteúdo patrimonial é decisiva para que um dever jurídico possa ser denominado obrigação. Para ele a designação "obrigações acessórias" é imprecisa, uma vez que "não apresentam o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo nelas a prestação passível de transformação em termos pe-

(59) Idem, p. 233.
(60) Idem, p 234.
(61) PACHECO, A. M. M., *Sanções tributárias e sanções penais tributárias*, p. 227.

cuniários".[62] Tais normas criam uma relação jurídica entre o sujeito ativo (ente tributante) e o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica), cujo objeto é um *fazer* ou *não-fazer* desprovido de conteúdo patrimonial; por essa razão é conveniente não confundir tais deveres tributários com a obrigação tributária propriamente dita.

Esses deveres, além de não terem natureza obrigacional, não são necessariamente acessórios. E tal ocorre porque, mesmo não havendo obrigação tributária, subsistem os deveres instrumentais (não-incidência, isenção, imunidade). Pense-se num intenso trabalho de fiscalização, com a imposição de diversos deveres ao sujeito passivo, ao termo do qual se apure que, em verdade, não se deu o fato gerador, cogitado pela fiscalização, e que, portanto, não nascera a relação jurídica obrigacional. "Pergunta-se: as *obrigações* (que são meros deveres) seriam *acessórias* de que, se não houve aquilo que o legislador do Código chama de *obrigação principal*? Ao cabo de contas, não são obrigações e, nem sempre, acessórias".[63]

Prefere o autor, então, a expressão *deveres instrumentais ou formais* para designar aquela plêiade de condutas obrigatórias preordenadas à facilitação do conhecimento, controle e arrecadação da importância devida como tributo. "Deveres" já que não têm essência patrimonial e "instrumentais ou formais" porque, "encarados como providências instrumentais ou como a imposição de formalidades, tais deveres representam o meio de o Poder Público controlar o fiel cumprimento da prestação tributária, finalidade essencial na plataforma da instituição do tributo".[64]

Para Marco Aurélio Greco, tanto a designação *obrigações acessórias* como aqueloutra *deveres acessórios* não são absolutamente corretas. A primeira delas porque a ausência de cunho patrimonial não autoriza a qualificação de *obrigação* a tais deveres; a segunda, por sua vez, é inexata na medida em que não há acessoriedade, uma vez que, se assim fosse, a inexistência do principal implicaria a inexistência dos acessórios; isto não sucede no âmbito tributário: "é que, mesmo nos casos de *imunidade* tributária, em que nunca surgirá uma obrigação (salvo alteração da Constituição), vinculando determinadas pessoas, ainda assim subsistem os deveres, que, por isso, não entendemos devam ser designados acessórios, mas simplesmente *deveres*".[65]

(62) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 194.

(63) Idem, ibidem, p. 196. Consulte-se, ainda, no mesmo sentido: MELO, J. E. S., op. cit., p. 155. Luciano da Silva Amaro procura esclarecer o sentido da "acessoriedade" da obrigação dita acessória afirmando que aquela qualidade decorre da exigência de probabilidade de existência de alguma obrigação principal: "é que as obrigações ditas 'acessórias' são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento"; tais obrigações, portanto, "se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva)" (op. cit., p. 233-4).

(64) CARVALHO, P. B., op. cit.,p. 196.

Roque Antonio Carraza emprega a locução *deveres instrumentais* para designar os exigidos comportamentos *positivos* e *negativos* de colaboração com a Fazenda Pública, que, segundo ele, "tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia",[66] daí a impropriedade da denominação *obrigações acessórias* empregadas pelo Código Tributário Nacional e pela doutrina tradicional que lhe seguiu os passos.[67]

3.3.3 Nossa posição

Partindo da lúcida análise realizada por José Souto Maior Borges, não vemos inconveniente algum na denominação empregada pelo Código Tributário Nacional quanto aos deveres tributários não patrimoniais, ali denominados *obrigações acessórias*. Não só porque obrigações são, mas porque acessórias também são. Aquele equívoco já apontado da importação de concepções civilistas deve ser evitado também quanto à compreensão desta última característica, a acessoriedade. A acessoriedade dessa obrigação tributária de cunho não patrimonial deve ser entendida dentro do sistema positivo tributário e não nos moldes do sistema positivo civil; aproxima-se da noção de *instrumentalidade*. Assim, concordamos com Amaro quando afirma que embora elas não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, atrelam-se "à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem com uma obrigação principal efetiva)".[68]

(65) GRECO, M. A., *Norma jurídica tributária*, p. 42.

(66) CARRAZZA, R. A., *Curso ...*, cit., p. 214.

(67) Idem, ibidem, p. 213.

(68) AMARO, L. S., op. cit., p. 234.

3.3.4 *Princípio da legalidade e obrigação acessória*

A imposição desses instrumentais também está sujeita a limites impostos pela Constituição Federal, não naqueles termos rígidos de reserva absoluta de lei formal impostos à criação e aumento de tributos, mas nos termos do disposto no art. 5.º, II, que prescreve que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Esse dispositivo, correlato mesmo da concepção do Estado de Direito, Democrático e Social determina que as imposições feitas aos cidadãos somente poderão ser feitas por lei formal. A reserva de lei é relativa e implica, conforme visto em capítulo anterior, a possibilidade de que parte da matéria seja disciplinada por outra fonte hierarquicamente inferior à lei, desde que a lei formal trace os limites e indique as bases dentro das quais aquela deva produzir-se.

Assim, somente a lei formal poderá definir os deveres instrumentais, cabendo às fontes normativas inferiores somente explicitar, esclarecer, especificar o que já está disposto na lei; não pode, pois, a norma inferior inovar, criando novos deveres além daqueles previstos na forma constitucional, isto é, na lei formal.

Nesse sentido, é exato o entendimento de Roque Antonio Carraza segundo o qual "os decretos, as portarias, os atos administrativos em geral, só podem existir para tornar efetivo o cumprimento dos deveres instrumentais criados pela lei. Assim, *v.g.*, se ela obriga uma classe de comerciantes a manter livros fiscais, pode o decreto regulamentar estabelecer o tipo, o tamanho e o modelo dos mesmos, bem como a forma de preenchê-los, de modo a facilitar-lhe o manuseio".[69]

Em conformidade com a ordem constitucional é que deve ser entendida a expressão *legislação tributária* inserida no § 2.º do art. 113 do Código Tributário Nacional, que somente pode referir-se, como vimos, à lei em sentido formal: "somente poderão ser exigidas prestações positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de quem quer que seja, no pressuposto de haver lei que disponha nesse sentido".[70]

Por outro lado, deve-se atender ao que dispõe o art. 114 do Código Tributário Nacional: "Fato gerador da obrigação principal é a situação

(69) CARRAZZA, R. A., op. cit., p. 215.

(70) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 200.

definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência". Assim, quando a obrigação principal tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, seu "fato gerador" será o descumprimento da obrigação principal que tem por objeto o pagamento de tributo ou descumprimento de obrigação acessória; tal "fato gerador", como está expresso no dispositivo em questão, deve estar definido em lei.

A importância do tema para o presente trabalho não escapou à arguta inteligência de Roque Antonio Carraza, quando observa que o respeito à legalidade na imposição dos deveres instrumentais cresce em importância "na medida em que a Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passou a considerar *crimes contra a ordem tributária* o descumprimento, por parte dos contribuintes, de deveres instrumentais tributários".[71] Concluindo o autor que "parece óbvio que não tem sentido um contribuinte poder vir a ser condenado a uma pena privativa da liberdade (reclusão ou detenção, conforme a gravidade da infração cometida) pelo descumprimento de um dever instrumental tributário que lhe tenha sido imposto por ato normativo infralegal (decreto, portaria, instrução ministerial, ato administrativo). Pelo contrário, estamos convencidos de que só a lei pode obrigar o contribuinte a prestar declarações, fornecer notas fiscais, manter livros etc. Esta convicção mais se robustece em face do art. 5.º, XXXIX, da CF, que preceitua, com todas as letras: 'não há crime sem lei anterior que o defina'. Ora, os crimes contra a ordem tributária dependem, para se tipificarem, do descumprimento de deveres instrumentais tributários. Estes, portanto, completam (ou vão completar) a norma jurídica penal que criou, *in abstrato*, os mencionados delitos. Devem, pois, também ser criados por meio de lei".[72]

3.3.5 *Sanções pelo descumprimento de obrigação acessória*

Conforme foi visto linhas atrás, o descumprimento de obrigação acessória é ilícito, "fato gerador" de sanção tributária[73] que pode ter natureza pecuniária, acima analisada, ou não.

(71) CARRAZZA, R. A., *Curso* ..., cit., p. 218.

(72) Idem, ibidem, p. 218-9.

(73) A possibilidade de que o descumprimento da obrigação principal e/ou da obrigação acessória integrem o tipo penal será analisada em capítulo próprio (cf. Capítulo 4, item 4.4).

Um rol das espécies de penalidades tributárias foi elaborado por Ruy Barbosa Nogueira nos seguintes termos: a) penas pecuniárias; b) apreensões; c) perda de mercadorias; d) sujeição a sistema especial de fiscalização; e e) interdições.[74]

(74) NOGUEIRA, R. B., op. cit., p. 206-10.

4

A TUTELA PENAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

SUMÁRIO: 4.1 Introdução – 4.2 Tutela penal de bens jurídicos superindividuais – 4.3 O sistema tributário na Constituição Federal e sua relevância penal – 4.4 Limites da relevância constitucional da arrecadação tributária para fins de tutela penal: 4.4.1 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias principais; 4.4.2 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias acessórias: 4.4.2.1 O grau de antecipação da tutela e as obrigações tributárias acessórias – 4.5 Bem jurídico tutelado, antecipação da tutela e obrigações tributárias: alguns aspectos relevantes no direito positivo: 4.5.1 Os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990; 4.5.2 O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal – 4.6 As penas restritivas de direitos (Lei 9.714/98).

4.1 Introdução

Analisados os requisitos necessários para que se possa afirmar de um bem ou valor constituir um *bem jurídico-penal*, isto é, cujas qualificações lhe fazem *digno ou merecedor de tutela penal*, investigado o sistema constitucional tributário e as obrigações tributárias, é hora de investigar se nesse sistema identifica-se um núcleo axiológico digno da tutela penal.

Como vimos, as funções atribuídas constitucionalmente ao tributo fazem com que os interesses a ele referentes sejam de natureza coletiva, na medida em que não se referem aos indivíduos singularmente considerados, mas, sim, a toda a coletividade.

Por essa razão, necessário partirmos da análise da tutela penal dos interesses coletivos para, então, identificarmos o valor merecedor de

tutela penal dentro do sistema constitucional tributário, quando, então, estaremos munidos dos requisitos imprescindíveis para compreender o papel das obrigações tributárias dentro dessa tutela.

Cumpre destacar que a investigação se limita ao aspecto do exclusivo *merecimento de pena*, isto é, da relevância constitucional do fenômeno tributário para fins de investigar os limites de antecipação da tutela, âmbito dentro do qual, como veremos, assumem especial importância as diversas espécies de obrigações tributárias.

Por tais razões, os aspectos da tutela penal ligados à *necessidade de pena* não serão tratados porque exorbitam do âmbito da presente pesquisa, o que não implica descurar de sua importância, na medida em que também esses aspectos formam parte dos requisitos que autorizam o emprego da tutela penal para a proteção de bens jurídicos. Não obstante, alguns comentários a respeito do tema foram introduzidos, quando imprescindíveis.

As expressões *merecimento de pena* e *necessidade de pena* devem ser entendidas, advirta-se, conforme delimitação proposta no Capítulo 1, item 1.4.2, *supra*. Assim, o *merecimento de pena*, ou a dignidade penal, envolve a consideração de um bem ou valor constitucional como condição essencial à garantia e implementação da dignidade e dos direitos fundamentais da pessoa humana; somente um bem ou valor dessa categoria, em nosso entender, pode ser considerado *bem jurídico-penal*; a *necessidade de pena*, ou carência de tutela penal, por sua vez, implica a comprovação da insuficiência de outras espécies de sanção na tutela do bem jurídico e a avaliação da danosidade social da conduta.[1]

(1) A advertência é necessária, já que, "Dificilmente, portanto, conhecerá a ciência penal matéria que suscite maior dissensão de opiniões. Tudo é questionado e controvertido nesta Babel em que se converteu a doutrina do merecimento de pena e da necessidade de tutela penal, onde, falando todos o mesmo, raros são os que falam da mesma coisa" (ANDRADE, M. C., Merecimiento ..., cit., p. 155). Assim, alguns entendem que *merecimento* e *necessidade de pena* devem ser fundidos num conceito unitário e superior; outros, que formariam um "quarto nível" ou "grau" na teoria do delito (cf. ROMANO, M., Merecimiento de pena, necesidad de pena y teoría del delito, especialmente p. 141-2, com farta referência bibliográfica a respeito da doutrina italiana na p. 139, n. 1; ANDRADE, M. C., Merecimento ..., cit., p. 169-172; LUZÓN PEÑA, D. M., La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito, p. 117-9).

4.2 Tutela penal de bens jurídicos superindividuais

A questão relativa aos bens jurídicos superindividuais,[2] em contraposição aos bens jurídicos individuais, surge quando se constata a existência de bens que não são referíveis a uma pessoa determinada. Talvez a distinção, em verdade, seja reminiscência da superada concepção de Feuerbach, segundo a qual o bem jurídico identificava-se com um direito subjetivo.

À vida em sociedade, tanto naquela época como na atual, sempre corresponderam valores que superavam interesses ou direitos individuais e que se estendiam a grande número de consorciados, determináveis ou não.

O que ocorre, certamente, é que esses valores superindividuais tiveram alteração em seu conteúdo com o passar dos anos. O que constituía um valor superindividual há um século pode não o ser hoje e vice-versa.[3] Um exemplo típico dessa transformação do conteúdo desses valores é o meio ambiente, que somente no século passado passou a ser reconhecido como valor superindividual digno de proteção jurídica.

Que valores superindividuais sempre existiram é algo que não se pode negar. Sucede que o moderno modelo constitucional de Estado – que estamos analisando desde o início deste trabalho, o Estado de Direito, Democrático e Social –, operou um aumento dos valores de natureza coletiva, quando comparado ao seu antecessor Estado de Direito Liberal.[4]

(2) Preferimos essa denominação mais ampla tendo em vista que, como observa Rodolfo de Camargo Mancuso, os "interesses superindividuais" formam o gênero no qual se incluem tanto os "interesses coletivos" como os "interesses difusos" (*Interesses difusos*: conceito e legitimação para agir, p. 73).

(3) No entendimento de José Luís Bolzan de Morais, porém, a transformação dos interesses individuais em coletivos e difusos é inexorável, o que não implica se lhes negar o caráter subjetivo, "mesmo que este seja mediatizado por uma coletividade indeterminada ou mesmo indeterminável, até porque tais interesses pertencem a todos e a ninguém, a todos e a cada um" (*Do direito social aos interesses transindividuais*: o Estado e o direito na ordem contemporânea, p. 111-2).

(4) Conforme põe em relevo Manuel da Costa Andrade, a respeito dos bens jurídicos do Direito Penal Econômico, numa perspectiva genética, são eles "em grande maioria um produto histórico do intervencionismo do Estado moderno na vida econômica" (A nova lei dos crimes contra a economia

Observa João Marcello de Araújo Júnior que, nos "Estados Democráticos de Direito os abismos tendem a ser eliminados e as desigualdades corrigidas. Nesse tipo de Estado proclama-se o dever dos poderes públicos de promover as condições para que a liberdade e a igualdade sejam reais e efetivas, bem como o de remover os obstáculos a tais objetivos. No Estado Democrático de Direito, a imagem abstrata do homem livre e igual é substituída pela do homem condicionado e desigual. A imagem do homem, própria do Estado Democrático de Direito, é a do homem situado, do homem nas suas condições concretas; do homem em seu posto de trabalho, como trabalhador dependente; do homem como consumidor; do homem em seu ambiente; do homem como participante da ordem econômica, afeta a fins sociais. Este é o motor normativo da transformação do catálogo dos bens jurídicos, que experimentam os Códigos Penais atuais".[5]

O mesmo fenômeno foi observado por Maria da Conceição Ferreira da Cunha quando destacou que os avanços científicos e tecnológicos fizeram surgir novas formas de ameaças à dignidade da pessoa humana. Valores superindividuais como o ambiente e a economia passaram a integrar e a receber respaldo constitucional. Os bens do domínio econômico-social, por exemplo, expressam a dimensão solidarística das atuais Constituições de Estados de Direito material (social), sendo difícil esta-

(Dec.-Lei 26/84 de 20 de janeiro) à luz do conceito de "bem jurídico", p. 93). Ainda tratando do direito penal econômico, destaca Dias que: "Tanto no direito penal geral como no direito penal econômico temos a ver com a ofensa a verdadeiros bens jurídicos: só que os daquele se relacionam com o livre desenvolvimento da personalidade de cada homem como tal, enquanto os deste se relacionam com a atuação da personalidade do homem enquanto fenômeno social, em comunidade e em dependência recíproca dela. Desta forma, de resto, se ligam uns e outros à ordem de valores, ao ordenamento axiológico que preside à Constituição democrática do Estado; simplesmente, enquanto os bens jurídicos do direito penal geral se devem considerar concretização dos valores constitucionais ligados aos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos cidadãos, os bens jurídicos do direito penal econômico surgem como concretização dos valores ligados aos direitos sociais e à organização econômica contidos ou pressupostos na Constituição" (DIAS, J. F., Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal económico, p. 37).

(5) ARAÚJO JÚNIOR, J. M., *Dos crimes contra a ordem econômica,* p. 34-5.

belecer, segundo ela, uma hierarquia *a priori* entre esses bens e os bens pessoais devido à complexidade das realidades valoradas positivamente em seu âmbito.[6]

O aumento dos valores superindividuais trouxe consigo o agigantamento e a indeterminação das normas que os protegiam. O agigantamento da variedade de valores coletivos e da respectiva regulamentação legal. A indeterminação do conteúdo desses valores que, às vezes, envolviam ao mesmo tempo o "tudo" e o "nada".

Essas mudanças foram logo sentidas pelo Direito Penal atingido por hipertrofia assustadora na proteção de valores superindividuais desprovidos de determinação, ocasionando o temor de que o Direito Penal perdesse o seu eixo axiológico – a pessoa humana – passando-se a discutir, até mesmo, a existência dos assim chamados "bens jurídicos superindividuais", havendo determinada corrente de pensamento que chegou ao ponto de negar-lhes existência.

Não se pode negar – nem é preciso – a existência de bens jurídicos superindividuais. Este mesmo modelo de Estado que tanto agiganta os interesses de tal natureza o faz, como vimos, explicitamente em nome e em prol da consecução da dignidade da pessoa humana. Não há perigo, desde que se mantenha esse limite em mente, na proteção penal de valores superindividuais, desde que essenciais, de relevo constitucional[7] e reconduzíveis à pessoa humana, ou seja, desde que sejam *bens jurídico-penais*. Logo, desde que se possam agregar aos valores daquela natureza esses qualificativos que os tornam aptos a tornar-se objeto da tutela penal, configurado está o merecimento de pena.

Constatado o merecimento de pena, que envolve igualmente bens jurídico-penais individuais e superindividuais, outra questão é saber se haveria hierarquia entre eles. Ora, na medida em que um valor ou interesse com relevância constitucional, para caracterizar-se como *bem jurídico-penal* e ser, portanto, merecedor de tutela penal, deve ser reconduzível à pessoa humana, entendemos mal colocada a questão. Na verdade, não há conflito algum entre bens jurídico-penais individuais e bens

(6) CUNHA, M. C. F., op. cit., p. 322-5.

(7) João Marcello de Araújo Júnior, tratando dos crimes contra a ordem econômica, afirma que as manifestações desse bem devem refletir a ordem axiológica constitucional (op. cit., p. 37).

jurídico-penais superindividuais na medida em que estes diferem daqueles somente no que diz respeito ao número de pessoas potencialmente envolvidas (determinável ou não) e na instrumentalidade relativamente aos primeiros; em sua essência, dirigem-se ao mesmo valor fundante da ordem jurídica constitucional: a dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, pondera Cesare Pedrazzi que a questão não é a de eleição entre os interesses contrapostos – individuais e superindividuais –, mas sim a de ponderação: "Não se trata de tutelar juridicamente um interesse individual, como merecedor de proteção exclusiva, senão de buscar um ponto de equilíbrio; de criar formas de tutela que tenham em conta também os interesses contrapostos, que deverão ser limitados, mas que não podem ser sacrificados por inteiro".[8]

Tal posição de igualdade, sob o ângulo do merecimento de pena, não afasta, porém, a hipótese de se poder identificar, em alguns casos e conforme já visto, uma hierarquia entre os bens jurídico-penais. Ocorre que essa hierarquia pode dar-se no interior do rol dos bens jurídico-penais individuais, no interior dos bens jurídico-penais superindividuais e entre eles. Tal hierarquia, porém, não se funda no caráter individual ou superindividual do bem, mas, sim, nas opções valorativas encontradas no seio da Constituição. Sendo assim, é perfeitamente plausível que determinado *bem jurídico-penal transindividual* esteja em posição hierárquica superior a determinado *bem jurídico-penal individual*, e vice-versa.[9]

O fato de a Constituição Federal impedir a abolição dos direitos fundamentais individuais e não a dos direitos sociais não implica que estes, em termos de tutela penal, não tenham importância equivalente àquela dos direitos fundamentais individuais. O que o texto constitucional proíbe é a sua *abolição* mas não a sua *restrição*, esta, sim, permitida e até mesmo regulada na própria Constituição. Exemplo é a própria previsão constitucional da pena privativa de liberdade. O que a proibição

(8) PEDRAZZI, C., El bien jurídico en los delitos económicos, p. 284.

(9) O bem jurídico *meio ambiente* (coletivo) sobrepõe-se ao da *propriedade* (individual). A hierarquia, nesse caso, é estabelecida pela própria Constituição Federal que, em seu art. 186, II, determina que a propriedade rural cumpre sua função social quando sua utilização se pauta pela preservação do meio ambiente. O desatendimento desse requisito, dentre outros, autoriza a desapropriação da propriedade pela União (art. 184, *caput*, da CF).

constitucional deixa claro, portanto, e em nosso entendimento, é que o valor da pessoa humana, individualmente considerada, deve preponderar sobre quaisquer outros interesses, no sentido de que, como vimos, para que estes outros interesses possam ser dignos de tutela penal devem ser reconduzíveis a ela, caso em que sua proteção poderá ser implementada por uma sanção que *restringe* direitos fundamentais individuais.

Um *interesse superindividual*, na medida em que não seja reconduzível à pessoa humana por uma relação teleológica, não pode sequer ser entendido como *bem jurídico-penal*, logo, não está apto a ser tutelado penalmente.

Luiz Régis Prado já havia abordado a questão concluindo, em consonância com nosso entendimento, que em um Estado democrático, onde prepondera o valor da pessoa humana, "não se pode prescindir de reclamar como mínimo uma determinada gravidade na repercussão do interesse coletivo na esfera individual".[10] Advertindo que a renúncia a esta diretriz implica o risco de hipertrofia do Direito Penal verificável em quase todo Estado Social, através do que ele denomina *administrativização* da tutela penal.

Em sentido convergente, ainda, o posicionamento de Giovanni Fiandaca e Francesco Palazzo.

Para o primeiro, não se pode estabelecer, a partir da Constituição, uma hierarquia entre bens superindividuais e individuais, já que no texto constitucional italiano o princípio personalista é integrado pelo de solidariedade. Maior harmonia com a Constituição se alcançará na medida em que se conceba os bens superindividuais como bens de natureza "instrumental", ou seja, teleologicamente orientados à realização de concretos interesses individuais.[11]

Francesco Palazzo, por sua vez, parte da premissa de que na origem de todo bem penalmente tutelável deve estar uma necessidade individual, com dimensão e relevância social e precisamente concretizada. Premissas que derivam, conforme observa, da natureza pessoal e pública da sanção criminal e das exigências fundamentais de garantia.[12]

(10) PRADO, L. R., op. cit., p. 91.

(11) FIANDACA, G., op. cit., p. 72.

(12) PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 466-7.

Os primeiros requisitos, observa, estão perfeitamente preenchidos pelos interesses superindividuais. Não se pode negar que na base desses interesses há uma relação interpessoal dirigida a um interesse final individual: "substancialmente, os interesses difusos e/ou coletivos caracterizam-se pelo fato – por assim dizer – de homogeneizar, coagular, amalgamar uma série indeterminada de posições de vantagem ou de necessidade individual, por isso que a ofensa ao interesse superindividual se revela, se não sempre com capacidade difusiva indeterminada, certamente capaz de incidir – mediatamente – sobre uma *pluralidade* de posições individuais".[13] O mesmo não se pode dizer, ressalva ele, de forma geral, no tocante às "funções" e aos "interesses instrumentais", nos quais raramente se identifica a necessária relevância social.[14]

Por essas razões, entende de todo descabida a polêmica acerca da possibilidade ou não de tutela penal desses interesses. Mais que isso, adverte, o problema é outro: "é aquele de precisar critérios e técnicas de tutela que, inspirando-se na assinalada exigência da relação interpessoal, garantam *fattispecie* a um só tempo circunscritas e funcionais, isto é, coerentes com a instância da *extrema ratio*".[15]

Tratando especificamente dos bens jurídicos no âmbito do Direito Penal Econômico, que são, por sua própria natureza, superindividuais, destaca Bustos Ramírez que tais bens se ligam ao funcionamento do sistema e são, assim, próprios do âmbito macrossocial. Essa característica coloca em evidência a alta potencialidade lesiva das condutas que os ataquem. Por outro lado, são bens jurídicos que, imprescindíveis ao funcionamento do sistema, destinam-se à proteção dos bens jurídicos microssociais, que constituem a base de existência do sistema:

"Isto quer dizer que os bens jurídicos ligados ao funcionamento do sistema estão em relação teleológica com os que constituem sua base de existência. Por isso, se pode afirmar que os bens jurídicos macrossociais estão ao serviço dos bens jurídicos microssociais. E daí que, conseqüentemente, há que assinalar que os bens jurídicos macrossociais estão subordinados aos microssociais, são de uma ordem hierárquica inferior, de menor qualidade, ainda que possam ter uma maior danosidade social.

(13) PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 473.

(14) Cf. *infra*.

(15) PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 473.

Essa maior danosidade social não há de levar à confusão de sobrepô-los à pessoa, pois então perdem seu sentido e significação e passam a constituir-se em transpessoais, fundamentados em uma pura eléquia ou abstração, ou, como tem sucedido nos regimes ditatoriais ou totalitários, na pura razão de Estado. Com isto, a pessoa passa a estar a serviço do funcionamento do sistema, no caso que nos interessa ao serviço da livre e limpa concorrência, subordinando a esta, então a vida, a saúde, a liberdade etc."[16]

Se considerarmos que os bens jurídicos superindividuais, para receberem tal qualificação, necessariamente devem estar orientados teleologicamente à proteção da pessoa humana,[17] o entendimento de Bustos Ramírez vem de encontro ao nosso. Devendo-se ponderar que sua afirmativa a respeito da proibição de se sobrepor os bens jurídicos superindividuais aos individuais deriva, justamente, da ausência desse requisito de referibilidade à pessoa humana, que, sanada, entra em perfeita consonância com a postura que até aqui vem sendo proposta.

Essa consonância se estabelece, sem nenhuma ressalva, com o entendimento de Mir Puig, quando observa que, quanto à possibilidade de se valorar os interesses superindividuais como bens jurídico-penais, há dois enfoques possíveis. Um deles é contemplá-los desde o ponto de vista de sua importância para o sistema social; o outro é basear tal valoração em função de sua repercussão nos indivíduos: "O primeiro é o adotado pelo Estado social autoritário, caracterizado por subordinar o indivíduo ao todo social. O Estado social democrático há de preferir o segundo enfoque: importam-lhe os interesses coletivos *na medida em que* condicionem a vida dos indivíduos".[18] Dessa forma, o sistema social coloca-se a serviço do indivíduo e não o contrário: "Creio que esta é uma via de raciocínio que deve atender-se se se quer evitar a perigosa tendência que possui todo Estado social a hipertrofiar o Direito Penal através

(16) BUSTOS RAMÍREZ, J., Perspectivas atuais do direito penal econômico, p. 5-6.

(17) Jorge de Figueiredo Dias adverte que a aceitação da plena legitimidade de bens jurídicos *transpessoais, coletivos, comunitários ou sociais* "não afeta a natureza em última instância 'antropocêntrica' da tutela penal" (*Questões* ..., cit., p. 74).

(18) MIR PUIG, S., op. cit., p. 164.

de uma *administrativização* de seu conteúdo de tutela, que se produz quando se prima em excesso pelo ponto de vista da *ordem* coletiva".[19]

Isto implica reconhecer que a importância social de um interesse superindividual dependerá da comprovação do dano que sua ofensa está apta a causar a cada indivíduo: "A questão que se coloca neste ponto, é a de se a extensão do interesse a amplas camadas da população, deve conduzir a afirmar a suficiente importância de tal interesse para que possa converter-se em objeto do Direito Penal. Pode suceder que um interesse muito difundido na sociedade não afete a cada indivíduo mais que de forma leve. O Estado social não pode desconhecer o significado que, por si só, implica a extensão social de um determinado interesse, porém tampouco há de prescindir de exigir como um mínimo uma determinada gravidade na repercussão do interesse coletivo em cada indivíduo".[20]

4.3 O sistema tributário na Constituição Federal e sua relevância penal

Buscaremos, agora, empreender uma investigação que nos possibilite identificar um bem jurídico suficientemente concreto e determinado, apto a exercer as funções de limitação do *ius puniendi* e crítica do sistema positivo de tutela penal-tributária. Para isto, conforme já vimos, devemos investigar no Texto Constitucional a presença de um valor essencial, concreto e determinado, e reconduzível à pessoa humana. Estes os requisitos necessários, num primeiro plano, à afirmação do *merecimento de pena.*

Quando analisamos as funções do tributo na Constituição,[21] pudemos conferir como o modelo constitucional do Estado de Direito, Democrático e Social se reflete na estruturação do sistema tributário nacional. Um sistema destinado, essencialmente, a servir de instrumento ao alcance das metas de justiça e igualdade sociais. Como afirmou Misabel Derzi, "pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária".[22]

Dentro da atividade financeira do Estado – obtenção de recursos, sua gestão e aplicação na consecução dos objetivos do Estado –, o tributo é o instrumento por excelência para a obtenção de recursos, limitando-se o sistema tributário nacional a estruturar normativamente uma parte dessa atividade: a obtenção de receita tributária. As demais – gestão e aplicação –, escapam ao domínio do sistema tributário nacional.[23]

Não obstante isso, esse sistema determina, em alguns casos, a destinação do produto da arrecadação dos tributos, destinação que constitui um dos instrumentos, a partir do qual podemos compreender axiologicamente a função do tributo dentro de nosso modelo constitucional de Estado.[24]

Outrossim, a própria dinâmica da incidência e cobrança das exações tributárias encerra em si mecanismos que lhe permitem, já neste

(19) MIR PUIG, S., op. cit., p. 164.

(20) Idem, ibidem, p. 165. Além da importância social do bem jurídico-penal, adverte o autor que é imperiosa a constatação da necessidade de sua proteção penal, ou seja, é preciso demonstrar que outros meios de defesa menos lesivos não tiveram sucesso na proteção outorgada. Embora não se aprofunde na questão, serve ela, segundo ele, para demonstrar que o princípio de exclusiva proteção de bens jurídico-penais é somente um dos diversos princípios que devem limitar o *ius puniendi* num Estado Social e Democrático de Direito (idem, p. 167).

(21) Luis Gracia Martín assevera que "não se pode discutir que se deve partir da idéia de tributo para encontrar o bem jurídico protegido" (*Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*, p. 76).

(22) BALEEIRO, A., *Limitações ...*, p. 9.

(23) Embora escapem ao domínio do sistema constitucional tributário, inegável sua importância constitucional na medida em que a gestão e aplicação da receita pública ligam-se, com maior proximidade até do que a formação dessa receita (a arrecadação tributária aí incluída) à consecução da dignidade da pessoa humana, objetivo último do Estado de Direito, Democrático e Social. Interessante, nesse sentido, o artigo de autoria de Ricardo Abdul Nour quanto à responsabilidade do Estado na gestão e aplicação da receita tributária (Responsabilidade tributária do Estado).

(24) Sob o ângulo de um Direito Penal direcionado à tutela de bens jurídicos, a destinação do produto arrecadado é fundamental. Nesse sentido, assevera Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez que: "Separar e desvincular o tributo daquilo que lhe dá sentido, uma necessidade, formalizada, facilmente pode levar a considerá-lo, e em geral a atividade tributária, como uma ingerência de poder sem justificação. O que conduz, sem dúvida, a antigas concepções dos delitos tributários como desprovidos de bem jurídico – não só penal, senão, em geral, de objeto protegido –, de maneira que figuravam como delitos formais" (*El delito contable tributario*: interpretación y análisis dogmático del artículo 350 *bis* del código penal, p. 183).

momento, atuar na consecução das metas estabelecidas para o sistema tributário. Esses mecanismos se inserem no que se denomina *extrafiscalidade*: "emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários".[25]

Na *extrafiscalidade*, temos o tributo utilizado como instrumento de intervenção e consecução de metas sociais e econômicas, passíveis de serem alcançadas quer através de *incentivos fiscais*, quer de *desestímulos fiscais*. A Constituição de 1988 expressamente reconhece e emprega a *extrafiscalidade*, quer a estimuladora, quer a desestimuladora, como instrumento *tributário* de consecução das metas do Estado de Direito, Democrático e Social.

Os *incentivos fiscais* podem ser concedidos por meio de imunidades, isenções, concessão de créditos presumidos, remissões, prêmios, alíquotas reduzidas, devolução do tributo pago. São, portanto, instrumentos que limitam, suprimem ou diminuem a carga tributária em determinadas situações.

Os *desestímulos fiscais*, por sua vez, "induzem os contribuintes a não assumirem condutas que, embora lícitas, são havidas por impróprias, sob os aspectos político, econômico ou social".[26] Trata-se de tributos extrafiscais "proibitivos", nos quais, nas palavras de Alfredo Augusto Becker, "a percepção do tributo contraria o objetivo do Estado, pois aquilo que o Estado realmente deseja não é o tributo, mas sim aquêle específico *reflexo econômico-social* que resulta da circunstância dos indivíduos *evitarem ou se absterem* de realizar a hipótese de incidência do tributo 'proibitivo'".[27] Tais objetivos são alcançados através da exacerbação da carga tributária.

A extrafiscalidade, estimuladora ou desestimuladora, submete-se e se orienta segundo os valores constitucionais que a autorizam e fundamentam: somente poderá ter lugar quando estiver envolvida a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a consecução do desenvolvimento nacional, da erradicação da pobreza, da redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.° da CF), da função social da propriedade (art. 5.°, XXIII) e de outros valores constitucionalmente reconhecidos, como a educação, a cultura, a instituição familiar.

(25) CARVALHO, P. B., op. cit., p. 149.

(26) CARRAZZA, R. A., *Curso de direito constitucional tributário*, p. 443-4, n. 4.

(27) BECKER, A. A., op. cit., p. 541.

Todos os valores, portanto, que fundamentam e dirigem o sistema tributário nacional visam, em última análise, a fomentar a dignidade da pessoa humana. Algumas vezes o fomento se dá de forma mais direta – como na arrecadação dirigida à formação da receita destinada ao adimplemento das prestações sociais a cargo do Estado –, outras vezes de forma reflexa – como na implementação da política econômica segundo os cânones do art. 170 da Constituição.

Coube-nos identificar, ainda, como esse instrumento pode ser empregado no alcance daquelas metas: a) como instrumento por excelência na formação da receita pública, destinada à manutenção da estrutura dos três Poderes, à segurança interna e à defesa externa do País e às prestações sociais a cargo do Estado; b) como redistribuidor de riquezas, quer entre classes sociais, quer entre regiões do País, c) como instrumento de realização da política econômica teleologicamente orientada, de acordo com as normas inseridas no Título VII ("Da ordem econômica e financeira").[28]

O fundamento constitucional primário da imposição tributária pode, então, ser encontrado no art. 3.°, I, da Constituição, que estabelece os objetivos fundamentais do Estado, elegendo como um deles a construção de uma sociedade solidária. Por outro lado, destina-se também à consecução de objetivos elencados no mesmo dispositivo constitucional: construir uma sociedade livre, justa, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos (art. 3.°, I a IV).[29]

(28) Luis Gracia Martín, relativamente ao direito constitucional espanhol, pondera que a figura jurídica do tributo – cada tributo singular – está destinada a cumprir três funções: financeira, de justiça e político-econômica ou político-social. Sendo que essas funções, em seu entender, devem constituir, após uma maior concreção, o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário, pelos tipos delituosos e pelas infrações administrativas tributárias (op. cit., p. 77).

(29) Em sentido convergente, o entendimento de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas segundo o qual o tributo "deixou de ser uma agressão ao patrimônio do indivíduo, para ser uma exigência de solidariedade social, e, deste modo, as funções extrafiscais do tributo são exigidas pelos objetivos fundamen-

Não se pode negar, portanto, que a Constituição reconhece e disciplina o interesse *superindividual* na arrecadação tributária axiologicamente orientada e implementada segundos os valores constitucionais fundamentais antes elencados. Essa orientação axiológica, já delineada, é que estabelece uma relação de instrumentalidade entre a arrecadação tributária e a consecução e proteção da dignidade da pessoa humana.

Instrumentalidade que é menos intensa quando examinamos o sistema tributário como formador de receita pública, isto porque, como vimos, esse sistema não está, em princípio, destinado à gestão e aplicação desses recursos. Torna-se mais intensa, porém, ao ser abordado sob o ângulo da extrafiscalidade, quando, então, destina-se, nos limites de suas possibilidades, a cooperar na fomentação direta das metas do Estado de Direito, Democrático e Social, delineado na Constituição Federal.

Ocorre que essa dissociação entre fiscalidade e extrafiscalidade somente é possível numa análise estática do sistema tributário. Numa análise dinâmica, torna-se praticamente impossível dissociar as finalidades, na medida em que a incidência de cada um dos tributos já é elaborada; às vezes pela própria Constituição, como no caso das imunidades, simultaneamente com finalidades fiscais (formação de receita) e extrafiscais (alcance de metas socioeconômicas).

Tendo em vista as potencialidades dinâmicas que, tanto quanto as estáticas, fundamentam o juízo positivo acerca do valor da tributação dentro de nosso ordenamento constitucional, entendemos que não se pode identificar o *patrimônio público* como bem jurídico tutelável no seio do atual sistema constitucional tributário.[30]

tais da República Federativa do Brasil, elencados, entre outros, no art. 3.º da CF – a justiça, a solidariedade e a redução das desigualdades sociais e regionais" (*Questões relevantes de direito penal tributário*, p. 32-3).

(30) Nesse mesmo sentido, quanto ao direito espanhol, pondera Luis Gracia Martín que o conceito de patrimônio público é insuficiente e inadequado para captar a dimensão do injusto específico dos delitos tributários. Tomando-se como referência o patrimônio público ou o Erário público como bem jurídico, já não se poderá identificar um injusto material específico que legitime a criação de delitos tributários autônomos, quando, então, os atentados contra tal bem deveriam encontrar sua tipificação no mesmo rol dos crimes contra o patrimônio previstos no Código Penal. Além disso, se assim fosse, não se compreende por que se proteger penalmente somente os ingressos tributários

Mesmo que entendêssemos o patrimônio público numa acepção dinâmica, isto é, em função do desenvolvimento da personalidade na sociedade civil,[31] ainda assim, não encerraria ele toda a dimensão da arrecadação tributária constitucionalmente prevista, na medida em que estaríamos subtraindo ao conceito material do bem jurídico tutelável justamente o seu aspecto extrafiscal.[32]

Ademais, o patrimônio público não é formado apenas pela receita tributária. Como foi visto no segundo capítulo, essa receita é apenas uma dentre as que financiam a atividade estatal.[33]

e não outros ingressos públicos de igual natureza financeira mas que não têm sua fonte nos tributos. O bem jurídico do patrimônio público, por outro lado, não está apto a cumprir a função de critério diretor da construção dogmático-jurídica e de interpretação dos tipos do Direito Penal Tributário e, finalmente, a abordagem patrimonialista tem de fazer gravitar o injusto do resultado no dano patrimonial, quando se constataria que os delitos tributários individuais, mesmo os de grande proporção, não se traduzem em dano grave aos ingressos tributários, razão pela qual, sob essa perspectiva, teriam de ser considerados danos insignificantes (op. cit., p. 50-5).

(31) Que é a concepção adotada por Elio lo Monte: "O patrimônio, como bem jurídico protegido pela legislação tributária, é considerado não numa posição estática, mas na sua relação, em termos de interesse, com a pessoa do titular. Em outras palavras, o patrimônio é visto em função do desenvolvimento da personalidade na sociedade civil" (*L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*, p. 246).

(32) No mesmo sentido, mas em outras palavras, o entendimento de Luiz Vicente Cernicchiaro, segundo o qual, "O Direito Público Econômico, reunindo a Política Econômica do Estado, visa ao interesse público. Compreende o Direito Tributário disciplinador da arrecadação dos tributos. O bem jurídico, em conseqüência, é bifronte: de um lado, compreende o interesse público de o Estado obter os meios para a realização de suas atividades; de outro avulta o interesse do Tesouro, patrimonial, relacionado com a receita do Estado. Assim, o bem jurídico não traduz apenas interesse patrimonial. Alcança também os limites da política econômica, o que faz aumentar o significado do delito tributário. Quem, ilustrativamente, sonega o tributo não afeta apenas o patrimônio público, repercutindo na arrecadação. Vai além. Atinge a Economia, ocasionando, com isso, reflexo nas atividades do Estado" (Direito penal tributário – Observações de aspectos da teoria geral do direito penal, p. 181).

(33) No mesmo sentido, relativamente ao sistema financeiro espanhol, vide SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., op. cit., p. 197.

Por estas mesmas razões, não se pode compreender a *Fazenda Pública* como o bem jurídico tutelável, mas, quando muito, como sujeito passivo do delito.[34]

A concretude e determinação exigíveis de um conceito de bem jurídico, apto a servir de instrumento limitador do *ius puniendi* e crítico do direito positivo, impedem, por outro lado, que possamos identificá-lo com a *ordem econômica* ou com a *ordem tributária.*

Quanto à primeira, as ponderações de Ayala Gomez aplicam-se inteiramente ao ordenamento jurídico pátrio e não merecem qualquer acréscimo. Segundo ele, nada impede que se considerem os crimes tributários como delitos econômicos ou socioeconômicos o que não se pode é identificar esses aspectos com o bem jurídico ali protegido:

"Dizer que os delitos tributários lesionam a economia nacional, a ordem econômica, os recursos econômicos do Estado, não passa de supor a configuração dos mesmos como delitos econômicos ou socioeconômicos, o que se aceita, porém sem que se suponha que o bem jurídico seja essa ordem econômica e que seja ela protegida de maneira imediata. É evidente que a atividade dirigida à imposição e exação dos tributos contém uma 'funcionalidade' relativamente à ordem econômica geral e que os tributos têm uma finalidade, também, como 'instrumento de intervenção na vida econômica'. Neste sentido, expõe o Seminário de Direito Financeiro da Faculdade de Direito de Madri que no seio da doutrina se produziu uma mudança de rumo 'quando os chamados fins extrafiscais deixam de ser algo que surge inevitavelmente e que trata de reduzir-se ao mínimo, para converte-se em um objeto desejável. Dito em outros termos: o trânsito da concepção clássica à chamada concepção moderna da Fazenda Pública radica, precisamente, em que para esta última o imposto não é tão só suscetível de produzir efeitos econômicos, de índole extrafiscal, senão que se concebe, precisamente, como um método ou instrumento poderoso para intervir deliberadamente na vida econômica e social, é dizer, como escreveu Duverger, como uma técnica suscetível de orientar em tal ou qual direção a atividade nacional'. De acordo com esta consideração, comparto as opiniões que sustentam que o delito de *defraudación tributaria* 'afeta, como resultado próprio de um dos mais genuínos delitos econômicos, a toda uma política econômica e

(34) No mesmo sentido, vide: AYALA GOMEZ, I., *El delito de defraudación tributaria*: articulo 349 del Código Penal, p. 104.

social que incide sobre a economia, a inversão, a distribuição da renda nacional etc.' e que 'mina o pressuposto necessário (o meio de financiamento básico) para a destinação eqüitativa dos recursos públicos e, por fim, lesiona o bom funcionamento da intervenção econômica do Estado na economia e dificulta o alcance das finalidades de política econômica e social que um Estado social e democrático de Direito está obrigado a cumprir'."[35]

Não se deve, porém, continua o autor, confundir esse aspecto socioeconômico com o bem jurídico tutelado. Sendo tal aspecto a motivação jurídica última da incriminação, não deve ser confundido com o objeto de tutela penal porque tal proceder "comportaria a volta a concepções do bem jurídico que não seriam capazes de limitação do *ius puniendi* estatal, subtraindo, em suma, sua função de garantia".[36] Os mesmos argumentos se prestam a afastar a identificação do bem jurídico com a *ordem tributária.*

Some-se a isto o fato de que as locuções *ordem econômica* ou *ordem tributária* não respondem às necessárias concretude e limitação próprias de um conceito de bem jurídico limitativo do *ius puniendi* e crítico do direito positivo, na medida em que são expressões de sentido vago, incapazes de dar cumprimento àquelas funções.[37]

(35) Idem, ibidem, p. 98.

(36) Idem, p. 99.

(37) Segundo Elio lo Monte, os interesses à "ordem econômica", e, acrescentamos, à "ordem tributária", embora legítimos e relevantes, não são bens jurídicos "mas 'metáforas conceituais', nestes casos, 'o direito penal não tutela vítimas mas funções" (op. cit., p. 240). O perigo ínsito à indeterminação do bem jurídico protegido nos crimes tributários já havia sido destacado por Francesco Palazzo quando ponderava que "a concretização deve, portanto, ser entendida como um critério de criminalização que se refere mais à necessidade de que a 'distância perspectiva' entre o comportamento incriminado e o interesse final tutelado, não seja tão ampla a impedir divisar este último na concretude do primeiro. Tais são, por exemplo, muitos delitos contra a fé pública, em cuja alteração documental permanece completamente desprendida de qualquer incidência sobre a idoneidade probatória, ou muitos delitos tributários consistentes em violações puramente 'formais' distantes de qualquer resultado de subtração ao levantamento fiscal" (*Valores*, cit., p. 481).

A *arrecadação tributária*, porém, entendida como *instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais*,[38] representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do *merecimento de pena*.

A identificação do bem jurídico-penal, no seio do sistema constitucional tributário, como sendo a *arrecadação tributária*,[39] é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas do valor atribuído constitucionalmente àquele sistema. Potencialidades estáticas concernentes à proteção de parcela do patrimônio público, representada pela receita tributária, cuja destinação socioeconômica já foi identificada. Potencialidades dinâmicas que se remetem à incidência extrafiscal da exação tributária, igualmente orientada ao alcance das metas socioeconômicas do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição.

O bem jurídico-penal da *arrecadação tributária* assim definido, de forma determinada e concreta, está apto a exercer as funções de limite ao *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo.

Não se deve descurar, porém, de que o *merecimento de pena* é insuficiente, por si só, para fundamentar o emprego da sanção penal na tutela do bem jurídico-penal. Impõe-se, ainda, que se comprove a *necessidade de pena*, isto é, a comprovação da insuficiência de outras espécies de sanção na proteção do bem, e a *danosidade social* da conduta que se extrai da concorrência da *gravidade acentuada do ataque* (ameaça ou lesão) a um *bem jurídico-penal*.

(38) Acentuando a importância da arrecadação, mas sob diferente enfoque, define Luis Gracia Martín, a partir das três funções do tributo, o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário como sendo "a efetiva realização das previsões de arrecadação tributária de acordo com a normativa reguladora de cada tributo individual integrante do sistema tributário" (op. cit., p. 78), identificando, ainda, o estado valioso em que consiste o bem como "a arrecadação tributária" (idem, p. 79).

(39) Ignacio Ayala Gomes, partindo da Constituição espanhola e buscando identificar um bem jurídico limitativo do *ius puniendi* e crítico do direito positivo (antigo CP espanhol), concluiu que a tutela da função tributária se faz através da proteção do bem jurídico da "arrecadação tributária, no qual se concretiza o bem jurídico, na medida em que está representado pelo interesse da Fazenda Pública, na percepção dos tributos, de modo completo e exato" (op. cit., p. 114).

A observação é importante para que não se pense que com o reconhecimento da *arrecadação tributária* como bem jurídico se está, implicitamente, aceitando o emprego da tutela penal contra o mero inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. Embora não seja esta a sede apropriada a tal discussão, não se deve olvidar que a tutela penal desse bem jurídico somente estará autorizada contra as formas de ataque mais graves contra ele dirigidas, após a comprovada insuficiência da tutela sancionatória extrapenal.[40]

Por outro lado, questão delicada, e que está a merecer melhor tratamento legislativo, doutrinário e jurisprudencial, diz respeito à aferição da danosidade social da conduta em um bem jurídico-penal superindividual de tamanha amplitude socioeconômica e que engloba, em si, funções tão complexas como a *fiscal* e a *extrafiscal*. Apesar de não ser o objeto deste estudo, cumpre observar, porém, que em alguns ordenamentos jurídicos esse aspecto é avaliado na própria construção do tipo penal-tributário, através do estabelecimento de um padrão mínimo de desvalor do resultado. É o que sucede, por exemplo, nos ordenamentos jurídicos alemão, espanhol, argentino[41] e italiano. Neste último, inclusive, por força da recente Lei 205, de 25 de junho de 1999 – que delegou ao Governo, dentre outros, poderes para a modificação do sistema pe-

(40) A acentuada gravidade do ataque adquire contornos constitucionais peculiares nesta matéria na medida em que a Constituição veda a prisão civil por dívida tributária (art. 5.°, LXVII). Além disso, há entendimento no sentido de que, por força do disposto no art. 5.°, §§ 1.° e 2.°, também da Constituição, o disposto no art. 7.°, n. 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos (cuja redação é a seguinte: "Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar"), teria o *status* de norma constitucional a vedar a prisão, *qualquer espécie de prisão*, por dívida (cf., por todos, CLÈVE, C. M., Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento.Art. 95, *d*, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade). O tema é interessante e vastíssimo, porém, escapa ao âmbito deste trabalho, razão pela qual nos remetemos, para maior aprofundamento, à obra acima citada.

(41) Cf. SÁNCHEZ RIOS, R., *O crime fiscal*, p. 43-54.

nal-tributário –, foi promulgado o Decreto Legislativo 74, de 10 de março de 2000, que mantém, seguindo as orientações determinadas pela lei de delegação[42] para os delitos em matéria de imposto de renda e sobre o valor agregado, a fixação de um *quantum* que tem dupla função: a) estabelecer uma clara linha divisória entre o ilícito administrativo e o ilícito penal, fixando um limite entre "significância" e "insignificância" penal (como, por exemplo, no art. 5.°, n. 1, onde a não-apresentação de uma das declarações anuais referentes àqueles tributos só é punível se a evasão é superior a cento e cinqüenta milhões de liras); e b) fixar uma maior ou menor reprovação penal (como sucede, por exemplo, no tipo penal descrito no art. 2.° – declaração fraudulenta mediante o uso de faturas ou outros documentos representativos de operações inexistentes –, segundo o qual, se o total dos elementos passivos fictícios for igual ou superior a trezentos milhões de liras, a pena é de reclusão de seis meses a seis anos; se for inferior àquele montante, a pena é de reclusão de seis meses a dois anos).

4.4 Limites da relevância constitucional da arrecadação tributária para fins de tutela penal

A partir dessas ponderações, é possível analisar o papel desempenhado pelas obrigações tributárias principais e acessórias nas formas básicas de ataque ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária, isto é, sob o ângulo da lesão e do perigo.

4.4.1 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias principais

Conforme vimos em capítulo especialmente destinado à análise das obrigações tributárias, dividem-se elas em principais e acessórias.

(42) A diretriz geral da Lei de Delegação é a de que a nova legislação preveja um restrito número de tipos penais, de natureza exclusivamente criminal (em contraposição às contravenções penais), punidos com penas detentivas de 6 meses a 6 anos, com exclusão do recurso a circunstâncias agravantes com efeitos especiais, caracterizadas por sua relevante ofensividade aos interesses do Erário e pelo fim de evasão ou de obtenção de reembolsos indevidos de impostos (art. 9.°, n. 2, *a*, Lei de Delegação 205/99).

As obrigações tributárias principais, que têm por objeto o pagamento de tributo, surgem com a ocorrência, no mundo fenomênico, do fato gerador (fato típico) descrito na hipótese legal de incidência e ligam o credor (pessoa política titular da pretensão) ao devedor (pessoa física ou jurídica), este obrigado a entregar àquele determinada quantia em dinheiro.

A existência dessa obrigação tributária representa, portanto, pressuposto elementar da possibilidade de ofensa (lesão ou perigo) ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária que opera, segundo vimos, através da percepção dos tributos instituídos em conformidade com as normas e valores constitucionais.

Tal circunstância, porém, não pode conduzir a pura e simples identificação do bem jurídico tutelado com essa obrigação. E assim o é porque a ocorrência do fato gerador faz nascer, inevitavelmente, a obrigação tributária principal, cujo objeto é o pagamento de tributo, que não pode ser objeto de ataques nem ameaças a partir de seu nascimento, uma vez que o seu perecimento independe da vontade do sujeito passivo.

Assim sendo, o que poderá ocorrer é que, nascida a obrigação, o sujeito passivo pratique condutas destinadas ao seu inadimplemento parcial ou total. Ou seja, a vulnerabilidade do bem jurídico-penal somente se apresenta após o nascimento da obrigação principal, que tem por objeto o pagamento de tributo, momento a partir do qual poderá correr riscos que, então, alcançarão o nível de lesão, quando do inadimplemento, total ou parcial, da quantia devida a título de tributo. É justamente entre estes dois momentos (nascimento da obrigação principal e sua extinção pelo pagamento) que se torna possível o ataque ao bem jurídico tutelado. Ocorre que a exigibilidade do crédito tributário, correlato à obrigação principal, depende de sua apuração, que se perfaz, na maioria das vezes, com base ou por meio dos elementos de informação trazidos pelo contribuinte, através do cumprimento das obrigações acessórias, conforme veremos a seguir.

Destarte, embora não se possa identificar o bem jurídico-penal da arrecadação tributária com a obrigação tributária principal de pagar tributo, notamos que somente esta, dentre as demais obrigações tributá-

rias,[43] integra o núcleo daquele bem, conectando-se à carga valorativa positiva a ele atribuída constitucionalmente.

Essas afirmações demonstram que a construção dos tipos penais, destinados à tutela penal da arrecadação tributária, envolverá, inevitavelmente, a inserção de elementos que impliquem juízos normativos acerca da existência da obrigação principal de pagar tributo,[44] sem os quais não se poderá dizer que se está diante de um tipo penal orientado à tutela daquele bem, uma vez que, como vimos, a possibilidade de sua ofensa somente se configura a partir do nascimento daquela obrigação.[45] Esses juízos normativos, é bom ressaltar, vão desde a avaliação da constitucionalidade da exação instituída, o que envolve, portanto, a observância de todas aquelas limitações constitucionais ao poder de tributar já analisadas[46] até a verificação de sua ocorrência no mundo fenomênico.

Acrescente-se que, na medida em que o pagamento dos tributos está a depender da *exigibilidade* do crédito tributário, essa circunstância é essencial para que se possa avaliar a eventual lesão ao bem jurídico. Antes deste momento, somente poderemos pensar em estados de periculosidade para a arrecadação tributária, quando, então, estaremos no domínio próprio das obrigações acessórias.

As obrigações tributárias principais, que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, por sua vez, não possuem relevância na tutela penal da arrecadação tributária.

(43) Cf. *infra*.

(44) Esse "fenômeno" levou Geraldo Ataliba a conceituar o direito tributário como um "direito de subposição" relativamente ao Direito Penal quanto aos "crimes fiscais", na medida em que "é preciso considerar que a lei penal não vai incidir diretamente sobre comportamentos ou sobre fatos, mas vai incidir sobre comportamentos e fatos regulados antes pela lei tributária", daí que, em seu entendimento, "diante da lei penal, a lei tributária é uma lei de subposição" (Direito penal tributário: mesa de debates, p. 30). No mesmo sentido, cf. CARRAZA, R. A., O ICMS e os crimes contra a ordem tributária, p. 126-7; DERZI, M. A. M., Da unidade do injusto no direito penal tributário, p. 218-222.

(45) Por essa razão, correta a colocação topográfica do crime de excesso de exação dentro do capítulo "dos crimes praticados por funcionário público contra a administração em geral" (cf. art. 316, §§ 1.º e 2.º, CP), já que ali se cuida de "tributo indevido".

(46) Cf. Capítulo 2, item 2.3.

A penalidade pecuniária não se confunde com o tributo, já que é sanção por ato ilícito e não compartilha de nenhuma daquelas características valorativas constitucionais do tributo que lhe permitem integrar o núcleo do bem jurídico da arrecadação tributária, ou, em outras palavras, não goza do *status* necessário ao merecimento de pena. Não é instrumento de arrecadação tributária, no sentido aqui preconizado; não possuindo relevância constitucional que autorize sua inserção nas eventuais modalidades de conduta delituosas dirigidas à proteção do bem jurídico-penal superindividual denominado *arrecadação tributária*.

4.4.2 A tutela penal da arrecadação tributária e as obrigações tributárias acessórias

As obrigações tributárias acessórias, instituídas em lei, têm por objeto prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Envolvem a escrituração de livros, emissão de notas fiscais, prestação de informações e declarações, manutenção de informações e registros, aceitação de fiscalização etc. Trata-se de obrigações, como se vê, destinadas a permitir ao contribuinte e ao ente tributante o conhecimento, determinação e cumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributos.

Sua acessoriedade, como vimos, expressa-se não numa relação de dependência entre elas e as obrigações principais de pagar tributo, mas sim numa relação de probabilidade de existência destas últimas obrigações. São, destarte, instrumentos destinados a permitir a fiscalização e cumprimento destas obrigações.

Nesse sentido, pondera Ayala Gomez que não se pode pretender proteger o cumprimento dos deveres impostos e exigíveis dos sujeitos passivos a eles submetidos. O dever, em si mesmo, não é objeto de proteção, "senão (sua infração) a via pela qual se produz a lesão ou a colocação em perigo daquele interesse no qual se identifica o bem jurídico protegido". Assim, os "deveres tributários nascem e surgem preordenados à proteção do bem jurídico, sem função – penalmente falando – autônoma, senão 'como meio' para o bem jurídico".[47]

(47) AYALA GOMEZ, I., op. cit., p. 108-9.

Em sentido convergente, o entendimento de Andrade, que, partindo da caracterização dos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal Econômico como materialmente relevantes para a sobrevivência, funcionamento ou implementação do sistema econômico, destaca que essa qualificação, decisiva em seu entender, "permite estabelecer uma fronteira entre duas ordens de valores ou interesses: de um lado, os que relevam da vida comunitária como sistema econômico com os seus conflitos reais; de outro, os que se esgotam no interior da própria Administração, como o interesse cognitivo específico, destinado a garantir uma certa transparência da vida econômica através de acções de registro, comunicação, informação etc., impostas aos operadores econômicos. Esta distinção – adiantada, já o vimos, por Eb. Schmidt – continua a revelar-se claramente heurística. Não em termos absolutos, no sentido de que a violação dos primeiros postula sempre responsabilidade criminal e a dos segundos mera contra-ordenação ou transgressão. Mas seguramente no sentido de que, quando a norma incriminatória se perspectiva claramente para a tutela de valores da primeira classe, ela não deverá aplicar-se, sem mais, a condutas que apenas sacrifiquem interesses do segundo tipo e que, por razões de má técnica ou formulação legislativa, a ela possam aparentemente subsumir-se".[48]

Particularmente pertinentes, ainda, as ponderações de Gracia Martín no sentido de que sequer o interesse à correção contábil, ou a atividade de investigação desenvolvida pela Administração para a comprovação das dívidas tributárias, possui importância suficiente, desde a perspectiva constitucional, para erigirem-se em objeto de tutela penal:

"Com efeito, não é suficiente, a meu juízo, que um determinado objeto ou situação se mostre adequado à contenção de riscos para um bem jurídico para atribuir-lhe, somente por isto, um significado próprio e outorgar-lhe proteção penal específica, isto é, para atribuir-lhe a grandeza de bem jurídico. Uma resposta adequada a esta necessidade de contenção de riscos brinda-a já o Direito Penal mediante a proteção dos bens jurídicos nas distintas fases do *iter criminis* prévias à lesão. Para que um objeto ou situação adquira a categoria de bem jurídico complementar é preciso que, ademais dessa função negativa de contenção de riscos, cumpra uma função positiva de criação e configuração de espaços que delimitem as condições em que os bens jurídicos que complementam possam cumprir *realmente*, isto é, para todos os cidadãos, sua função social. Só neste caso está justificada, em meu entender, a configuração de bens jurídicos complementares no sentido exposto. Não creio que o interesse à manutenção de uma correta contabilidade cumpra as exigências requeridas para outorgar-lhe uma proteção penal independente."[49]

(48) ANDRADE, M. C., op. cit., p. 92.

Mais recente, ainda, o entendimento de Figueiredo Dias, para quem "objeto de criminalização não deve ainda constituir, por igual motivo, a *violação de valores de mera ordenação*, subordinados a uma certa política estatal e por isso de entorno claramente jurídico-administrativo".[50]

Assim sendo, as obrigações tributárias acessórias não possuem relevância constitucional própria, que lhes autorize a tutela penal autônoma, já que delas não se pode dizer que formem um valor superindividual essencial, com relevância constitucional e reconduzível à pessoa humana.[51]

Note-se que a Constituição, quando tratou do sistema tributário nacional, não dispensou a elas tratamento específico, ou, o que é a mesma coisa, não lhes atribuiu valoração autônoma, que, inclusive, não lhes é atribuída sequer dentro da própria disciplina legal das obrigações tributárias feita pelo Código Tributário Nacional, que as atrelou à arrecadação e fiscalização dos tributos (art. 113, § 2.°).

O seu caráter instrumental já confirma esta assertiva, uma vez que estão predispostas a servir de instrumento de conhecimento e fiscalização do pagamento de tributos. Além disso, essa instrumentalidade pode

(49) GRACIA MARTÍN, L., op. cit., p. 82-3. Em sentido similar, relativamente às denominadas "funções", isto é, sistemas públicos de controle e/ou de ponderação e composição de interesses concorrentes ou mesmo em conflito, dentre as quais inserem-se os deveres para com a fiscalização contábil-tributária, vide PALAZZO, F. C., I confini ..., cit., p. 470-1.

(50) DIAS, J. F., *Questões* ..., p. 76.

(51) Nesse sentido, adverte Elio lo Monte que: "As disposições em matéria tributária, com a acentuada criminalização de atividades sintomáticas de uma futura evasão, põem-se em claro contraste com os corolários de derivação constitucional, que caracterizam um ordenamento, como o nosso, inspirado no estado social de direito. Este último exige, é notório, que a limitação dos direitos fundamentais do indivíduo possa realizar-se somente na presença daquelas garantias, formais e substanciais, que o sistema no seu conjunto reclama" (op. cit., p. 257).

não se verificar, já que sua relação com a obrigação principal de pagar tributos é de mera *probabilidade*, quando, então, estaríamos diante de um simples dever desprovido de conteúdo valorativo.

Sua instrumentalidade, porém, quando verificada, pode ter relevância relativamente ao grau de antecipação da tutela penal da arrecadação tributária.[52] E isto se dá porque, conforme já se enfatizou, o descumprimento dessas obrigações é *meio* pelo qual se pode alcançar a ofensa (ameaça ou lesão) ao bem jurídico da arrecadação tributária. Assim, o descumprimento dessas obrigações pode permitir ao sujeito ocultar sua real capacidade contributiva, gozar indevidamente de benefícios fiscais, esquivar-se dos desestímulos fiscais, enfim, esquivar-se ao pagamento de tributos, atentando contra os objetivos constitucionais orientadores da arrecadação tributária.

O descumprimento das obrigações acessórias demonstra, pois, aptidão para colocar em perigo o bem jurídico-penal, quando se constata sua efetiva instrumentalidade relativamente à obrigação principal de pagar tributo, e não de mera probabilidade.

Destaca Gracia Martín, em entendimento que se aplica, sem reservas, ao que nesta oportunidade se propõe, que todos os direitos, potestades, deveres e encargos que competem à Administração e ao contribuinte, no procedimento de imposição, são estritamente necessários à efetiva realização do estado valioso em que consiste o bem jurídico tutelado – a arrecadação tributária – e somente têm sentido e legitimação justamente nessa medida: "Isto explica, portanto, que, como disse anteriormente, o complexo emaranhado de relações jurídicas que se inscrevem no exercício da função tributária, e só ele, descreva o único marco capaz de delimitar a possibilidade de ação antijurídica em matéria tributária, sem que seja preciso, como faz a doutrina patrimonialista, exigir elementos adicionais para a ação típica, como o engano, a *mise en scène*, a mendacidade, o artifício etc. Desde a abordagem proposta, ao contrário, o desvalor

(52) No mesmo sentido, apesar de considerar como bem jurídico nos delitos tributários a "contribuição" tributária enquanto objeto do dever de solidariedade na formação do gasto público, entende que o descumprimento dos deveres contábeis somente pode *merecer* tutela penal na medida em que vinculado à "contribuição" como bem jurídico, isto é, como adiantamento da tutela mediante um tipo de perigo para o bem jurídico tutelado (SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., op. cit., p. 233 e 294).

da ação só pode estar presente – porém será suficiente – na vulneração de deveres tributários de caráter formal. Só uma abordagem como esta consegue explicar, em meu juízo, a verdadeira dimensão do injusto material no âmbito tributário, tanto o injusto do resultado como da ação. No que diz respeito ao desvalor da ação, por outro lado, se alcança aqui o máximo de segurança jurídica, pois toda conduta típica deve ser extraída necessariamente da normativa positiva tributária, fora da qual não é imaginável nenhuma ação antijurídica neste campo".[53]

Cumpre, então, verificar até que ponto a relevância constitucional do bem jurídico-penal (arrecadação tributária) autorizará a antecipação da tutela penal ao momento do descumprimento da obrigação acessória como momento de perigo direto ou indireto.

4.4.2.1 O grau de antecipação da tutela e as obrigações tributárias acessórias

O descumprimento da obrigação acessória deve demonstrar aptidão para colocar em perigo a arrecadação tributária. Essa aptidão existirá quando entre a obrigação acessória e a obrigação principal de pagar tributo estabelecer-se nexo de instrumentalidade, e não de mera probabilidade.[54] A instrumentalidade é requisito sem o qual não se pode falar em perigo para o bem jurídico tutelado.

(53) GRACIA MARTÍN, L., op. cit., p. 79-80.

(54) Elio lo Monte, partindo da constatação de que no modelo de Estado delineado na Constituição italiana, um Estado Social de Direito, exige-se o pleno respeito ao princípio do crime como ofensa a bens jurídicos (*principio di offensività*), conclui que também nos delitos tributários não é aceitável "a antecipação do início da punibilidade através da criminalização de comportamentos somente remotamente agressivos de bens com titularidade difusa ou amplo raio", exigindo-se que a antecipação da tutela limite-se ao perigo concreto (op. cit., p. 259). Ignácio Ayala Gomez, por sua vez, analisando os antigos delitos contábeis-tributários do Código Penal espanhol (alíneas *a* e *b* do art. 350 *bis*), já ponderava que somente "na medida em que ditas condutas ponham em perigo, e não meramente presumido, o interesse protegido podem ser interpretadas como corretas. Porém, se se chega à conclusão contrária, de que só implicam a vulneração de deveres, sem que suponham ou se ponham em relação com o bem em relação de prejuízo efetivo que se lhe cause ou de perigo concreto de sua produção, deverá propugnar-se sua

Neste ponto, tornam-se particularmente úteis as considerações de Angioni, anteriormente expostas, a respeito da hierarquia dos bens jurídicos envolvidos e do grau de antecipação da tutela.

Segundo ele, quanto à questão do nexo entre perigo e lesão do bem jurídico, relevante é a distinção entre perigo direto e indireto. O perigo direto se refere e está diretamente ligado ao bem jurídico tutelado: perigo de lesão. O perigo indireto, por sua vez, refere-se a um *quid* negativamente valorado, que, porém, não consiste ainda na lesão do bem jurídico: perigo de perigo de lesão.

A antecipação da tutela, como vimos, comporta dois efeitos concorrentes: a) quanto maior a antecipação, mais a conduta típica tende a transformar-se de conduta substancialmente executiva em substancialmente preparatória (com o risco de punição de condutas que não dispõem de aptidão para causar o resultado lesivo ou de condutas que não são objetivamente unívocas relativamente à lesão final); b) quanto maior o grau de antecipação, mais diminui a periculosidade da conduta típica, ou seja, a probabilidade de causar lesão ao bem jurídico.[55]

Por essas razões, Angioni entende que o grau da antecipação da tutela deve submeter-se aos cânones do princípio da proporcionalidade,[56] considerando-se dois fatores: a importância do bem jurídico e o grau da ofensa (lesão, perigo direto e perigo indireto).[57]

saída do Código Penal, como com razão sustenta a doutrina dominante" (op. cit., p. 112).

(55) Sérgio Salomão Shecaira adverte a respeito do perigo de utilização dos chamados tipos de perigo abstrato, ponderando que se trata "de forma indireta de presunção absoluta, ficando dificultado o exercício da possibilidade de o agente exonerar-se da responsabilidade penal naqueles casos em que não existiu o perigo, implicando numa afetação radical do direito de defesa" (*Responsabilidade penal da pessoa jurídica*: de acordo com a Lei 9.605/98, p. 139).

(56) Conforme vimos no capítulo anterior, o princípio da proporcionalidade deriva dos próprios direitos fundamentais e de suas garantais, dentre elas, a da reserva legal (cf. Capítulo 1, item 1.4.2), e tem, portanto, assento constitucional, ainda que implícito. Interessante observar, ainda, que esse princípio rege qualquer relação de restrição de direitos fundamentais e não só as relativas às restrições de caráter penal. Nesse sentido, referindo-se à matéria dos direitos fundamentais em geral, observa Suzana de Toledo Barros que, quando "se tem um ou mais direitos fundamentais em jogo na solução

A pena restritiva da liberdade somente poderia ser cominada a fatos lesivos ou que colocassem sob perigo direto bens de valor igual ou equivalente ao bem atingido pela sanção (liberdade), portanto, bens primários. Em qualquer caso, a opção pela punição do perigo direto deve revelar-se na quantidade da pena restritiva de liberdade, sempre menor que aquela cominada à hipótese de lesão.

A incriminação de fatos que acarretem perigo indireto, por sua vez, somente estaria autorizada para a tutela do bem constitucional fundamental e dos bens primários, porém, quanto a estes últimos, suficiente será a cominação de pena pecuniária: "Aqui a proporção entre a pena detentiva e a ofensa faltou: defronte a um ataque ainda indireto e por isso modesto do bem tutelado, a lesão do bem da liberdade pessoal do réu (e dos conexos danos à honra, ao patrimônio, ao trabalho) ultrapassa de maneira incomparável".[58]

Quanto à fixação de um critério que possa operar a distinção entre bens primários e secundários, sugere Angioni que se parta do bem jurídico da liberdade pessoal (como o principal atingido pela sanção restritiva da liberdade), que, indubitavelmente, tem caráter primário, para avaliar quais os outros bens constitucionais que têm importância igual ou equivalente a ele; os que tenham tal importância terão a qualidade de primariedade.

Muito embora não possamos endossar a separação propugnada por Angioni entre bens primários e secundários, por padecer de rigidez insustentável, parece-nos possível, sim, estabelecer a hierarquia entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da liberdade individual.

A arrecadação tributária, tal qual disciplinada na Constituição, é fundamentada no respeito ao direito de propriedade, ao qual, evidente-

de um caso concreto, devem eles sofrer uma ponderação em razão do bem ou valor que se pretenda tutelar" (op. cit., p. 156).

(57) Nesse sentido, assevera Juarez Tavares que a pena, concebida como expressão de poder, "deve guardar uma relação proporcional com o dano social produzido pelo delito. Desde que inexista essa relação ou se apresente ela de modo absolutamente inexpressiva, pode-se questionar a validade da norma que instituiu a punição, em face de haver o legislador atuado arbitrariamente na sua confecção" (op. cit., p. 83-4).

(58) ANGIONI, F., op. cit., p. 185.

mente, representa uma limitação, restrita, porém, à capacidade contributiva do sujeito passivo e à vedação de confisco. Evidente a busca de um equilíbrio entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da propriedade individual, de outro lado, elevado à categoria de direito fundamental (art. 5.°, XXII) e pressuposto fundamental da atividade econômica (art. 170, II, da Constituição). De se ponderar, todavia, que a "inviolabilidade" da propriedade está condicionada ao atendimento de sua função social (art. 5.°, XXIII).[59]

Quanto ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária, apesar de contrastado pelo necessário respeito ao bem jurídico da propriedade – nos limites já expostos –, sua importância se extrai de sua instrumentalidade no que diz respeito à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.° da Constituição).

Passando, então, ao âmbito dos bens jurídicos coletivos, o bem jurídico da arrecadação tributária goza do *status* de primariedade. Assim nos parece porque, conforme demonstrado, está instrumentalmente conectado à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.° da Constituição).[60]

Haveria, então, homogeneidade hierárquica entre as categorias dos dois bens envolvidos na tutela penal da arrecadação tributária: dois bens primários, um de natureza individual (liberdade) e um de natureza coletiva (arrecadação tributária).

(59) O cumprimento da função social da propriedade urbana e da propriedade rural está delineado de forma geral na própria Constituição Federal, respectivamente, em seus arts. 182, § 2.°, e 186.

(60) No mesmo sentido, *v. g.*, o entendimento de Anabela Miranda Rodrigues: "É sabido que ao Estado hoje cabe assegurar *ao cidadão* não só a liberdade *de ser* como a liberdade *para o ser*. E a satisfação de *prestações* necessárias à existência do indivíduo em sociedade deve ser garantida pelo Estado *ao mesmo nível* que a protecção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale dizer, ao nível *penal*. Bens jurídicos dignos *desta protecção* são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização económica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias" (Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal, p. 181-2).

Posto isso, podemos retornar às propostas de Angioni quanto à importância do bem jurídico e a qualidade e quantidade da pena, sob o primado da proporcionalidade, e, sob o *estrito ângulo do merecimento de pena*, chegaríamos às seguintes conclusões:

a) em caso de lesão e perigo direto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza a cominação de pena restritiva de liberdade, cuja quantidade, porém, deverá ser menor no segundo caso;

b) em caso de perigo indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza o emprego exclusivo de outras sanções penais menos graves que a restritiva de liberdade (perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos – art. 5.°, XLVI, da Constituição).

Cremos ser útil o emprego de alguns exemplos para que fiquem claras as proposições formuladas.

Na dinâmica da incidência e apuração do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – art. 155, II, da CF), por exemplo, o fato gerador consiste na venda de mercadoria por contribuinte, cuja base de cálculo será o valor da venda, sobre o qual será aplicada a alíquota pertinente, alcançando-se, assim, o valor do débito tributário do contribuinte para com o ente tributante. As obrigações acessórias envolvidas nesse processo e relevantes para o adimplemento da obrigação principal de pagar tributo serão, basicamente, as seguintes: escrituração correta da nota fiscal, inserção desses dados no Livro de Registro de Saída, passagem desses dados para o Livro de Apuração do ICMS, inserção do montante dos débitos e créditos (devido à não-cumulatividade deste tributo) na GIA (Guia de Informação e Apuração), sua apresentação e pagamento respectivo.

Imaginemos, então, a seguinte conduta: o contribuinte vende uma mercadoria, porém faz consignar na nota fiscal valor inferior ao real valor da venda. A conduta representa, relativamente ao bem jurídico da arrecadação tributária, perigo indireto. Isto porque, entre ela e a efetiva lesão do bem, existem elementos intermediários (inserção desses dados no Livro de Registro de Saída, passagem destes dados para o Livro de Apuração do ICMS, inserção do montante dos débitos e créditos na GIA, sua apresentação e pagamento respectivo). O perigo

continuaria a ser indireto, por exemplo, até o ponto de inserção dos valores irreais no Livro de Apuração do ICMS. Sua inserção na GIA porém, já configuraria perigo direto para o bem jurídico, pois que nenhum elemento se interpõe, aqui, entre o perigo e a lesão. Finalmente, com o pagamento inferior ao devido, configurada estaria a lesão ao bem jurídico tutelado.

Podemos empregar a mesma hipótese para ilustrar a necessidade de verificação da *instrumentalidade* da obrigação acessória relativamente à obrigação principal de pagar tributo. Obrigação acessória do contribuinte do ICMS, na emissão da nota fiscal, é, por exemplo, fazer consignar a forma de pagamento (à vista/a prazo), cujo descumprimento, porém, é totalmente irrelevante para o pagamento da obrigação principal de pagar tributo. Nesse caso, como se percebe, não há perigo sequer indireto para o bem jurídico da arrecadação tributária, portanto, o descumprimento de tal obrigação acessória é irrelevante para a tutela penal.

Pode-se, ainda, pensar em termos de extrafiscalidade na modalidade de um incentivo fiscal, como a isenção. Digamos que se estabeleça a isenção do pagamento de ICMS para a empresa cujo volume de vendas mensais não exceda a R$ 20.000,00 (vinte mil reais). Para que se possa averiguar a regularidade no desfrute do incentivo, necessário cumprimento de obrigações acessórias relativas à emissão e escrituração das notas fiscais de venda. Imaginemos, então, que um contribuinte que desfrute dessa isenção deixe de emitir e escriturar a nota fiscal correspondente a uma venda de R$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais). Ora, se o volume de vendas naquele mês, excetuada a operação não registrada, for equivalente a R$ 12.000,00 (doze mil reais), por exemplo, não se poderá falar em perigo, ao menos direto, para o bem jurídico tutelado. Por outro lado, se o volume das vendas atingiu, por exemplo, R$ 19.000,00 (dezenove mil reais), excetuada a operação não registrada, o descumprimento da obrigação acessória pode ser tido como meio pelo qual se praticou a lesão do bem jurídico tutelado.

4.5 Bem jurídico tutelado, antecipação da tutela e obrigações tributárias: alguns aspectos relevantes no direito positivo

As ponderações acerca da análise das obrigações tributárias à luz do bem jurídico da arrecadação tributária, capaz de funcionar como limite ao *ius puniendi* e como instrumento crítico do direito positivo,[61] permitiram-nos propor alguns critérios para a antecipação da tutela do bem jurídico. Critérios que, como procuraremos demonstrar agora, têm efeitos sobre a constitucionalidade e amplitude das normas incriminadoras.

Para tanto, serão analisados os tipos legais de crime previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 e, por sua aproximação com o tipo penal inserido no inc. II deste último artigo, também o tipo incriminador descrito pelo art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal.[62]

4.5.1 Os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, trata, em seu Capítulo I, dos por ela denominados *crimes contra a ordem tributária*. Interessam-nos, então, os crimes previstos em seus arts. 1.º e 2.º:

"Art. 1.º 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;

(61) Sérgio Salomão Shecaira acentua que a estrutura típica materializa o que se concebe axiologicamente no plano da proteção dos bens jurídicos, ou, em outras palavras, "o tipo é uma mera expressão sintética, cristalizadora, de uma opção político-criminal" (op. cit., p. 136).

(62) Sobre o direito positivo alienígena, podem ser consultadas as seguintes obras: em conformidade com o novo Código Penal espanhol: RANCAÑO MARTÍN, M. A., *El delito de defraudación tributaria*; MUÑOZ CONDE, F., *Derecho penal*: parte especial; na Argentina: GARCIA BELSUNCE, H. A., *Derecho penal tributario*; VILLEGAS, H. B., *Régimen penal tributario argentino*: el derecho penal tributario, la ley penal tributaria 23.771, la evasión fiscal y otros delitos tributarios, los delitos previsionales, las infracciones de la ley 11.683, la clausura de establecimientos; na Itália: SANTAMARIA, B., *La frode fiscale*; BERSANI, G., LANZI, A., *I nuovi reati tributari*: con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa; FIANDACA, G., MUSCO, E. (Coord.), *Diritto penale tributario*; em Portugal: DIAS, J. F., ANDRADE, M. C. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções.

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 entendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inc. V.

Art. 2.° 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;

(...)

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."

Quanto ao bem jurídico tutelado, a doutrina nacional, a partir desse texto legal, dividiu-se quanto à sua determinação: "ordem tributária",[63]

(63) Aristides Junqueira Alvarenga, in MARTINS, I. G. S. (Coord., *Crimes contra a ordem tributária*, p. 48.

erário ou patrimônio público,[64] receita tributária,[65] Administração Pública,[66] pretensão do Estado ao recebimento integral de cada um dos tributos,[67] direito que o Estado tem de instituir e cobrar impostos e contribuições.[68] Não faltaram, ainda, aqueles que identificaram diferentes "bens jurídicos" no interior das hipóteses típicas previstas.[69]

Deve-se advertir, em princípio, que não se deve confundir *bem jurídico tutelado* e *ratio* da norma incriminadora, procedimento próprio da concepção metodológica do bem jurídico, que lhe subtrai as possibilidades de operar com função limitadora do *ius puniendi* e crítica do Direito posto.

Nesse sentido, já advertia Ayala Gomez que a importância de uma correta delimitação do bem jurídico é fundamental na hora de submeter o preceito incriminador às limitações que tal conceito representa no tra-

(64) Wagner Balera, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 156; José Eduardo Soares de Mello (idem, p. 189), José Maurício Conti e Eduardo Roberto Alcântara Del-Campo (idem, p. 361); Proposta legislativa da Comissão coordenada por Miguel Reale Júnior (Crimes tributários, p. 299); Paulo José da Costa Júnior (*Infrações tributárias e delitos fiscais*, p. 113); Andreas Eisele (*Crimes contra a ordem tributária*, p. 115); Edmar Oliveira Andrade Filho (*Direito penal tributário*, p. 48); Nelson Bernardes de Souza (Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo, p. 95). Rodrigo Sánchez Rios, por sua vez, identifica um bem jurídico mediato e outro imediato nos, por ele denominados, *crimes fiscais*, *verbis*: "descobre-se neles (crimes fiscais) um bem jurídico imaterial mediato que estaria integrado pela 'função tributária' e um bem jurídico específico imediato com função representativa que estaria constituído pelo patrimônio do Erário Público" (*O crime fiscal*, p. 50).

(65) Gilberto de Ulhôa Canto e Luiz Felipe Gonçalves de Carvalho, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 66.

(66) SILVA, J. C., *Elementos de direito penal tributário*, p. 30, 28-33).

(67) Plínio José Marafon e Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 170.

(68) ANDRADE FILHO, E. O., op. cit., p. 48.

(69) DECOMAIN, P. R., *Crimes contra a ordem tributária*, p. 51 e ss.; CORRÊA, A., *Dos crimes contra a ordem tributária*: comentários à Lei n. 8.137, de 27.12.1990, p. 89, 105-6, 115, 130, 139, 147, 161, 185, 191, 201. Quanto aos diversos incisos do art. 2.°, cf. EISELE, A., Crimes ..., cit., p. 149, 163, 171, 176, 181.

balho hermenêutico: "Desde a concepção da função limitadora do mesmo ao exercício do *ius puniendi*, converte-se em 'pedra angular' para a interpretação da norma penal, dirigida em sua *ultima ratio* a proteger a Sociedade. Assim, devem ser rechaçadas as propostas que seguem identificando o bem jurídico com a *ratio* da incriminação, com o objeto de proteção eleito pela Lei, dado que este entendimento ancestral do bem jurídico não é operativo para que desempenhe a função de garantia que é chamado a cumprir: servir de limite ao exercício daquele".[70]

Lo Monte, por sua vez, manifestando-se a respeito dos que procuram o bem jurídico nas concretas normas incriminadoras, adverte que esse proceder opera uma desvalorização do bem jurídico, a ponto de identificá-lo com a *ratio* da tutela, implicando a aceitação de uma concepção meramente metodológica do bem jurídico.[71] Essa concepção, além de favorecer a proliferação de objetos de tutela fictícios, acaba por endossar uma injustificada hipertrofia da criminalização, já que, "uma vez que o bem jurídico seja reduzido a simples método de construção ou interpretação das normas, se vê esvaziado da peculiar função de limite ao poder punitivo estatal".[72]

Por outro lado, acrescenta que, do ponto de vista político-criminal, "a punibilidade de comportamentos que se consubstanciam em simples transgressões ao ditado normativo, sem qualquer ofensa ao bem jurídico – a isto se chega com a utilização do conceito de *ratio* como objeto de tutela –, é inidônea para fundar aquela função de limite ao poder estatal que deriva, como vimos, da lei fundamental.

Além disso, procedendo de tal maneira, pode-se incorrer no risco de ampliar a *fattispecie* legal, desprendendo-a do princípio de determinação-taxatividade e daquele de necessária ofensividade do delito. Com a ulterior conseqüência de que o sistema repressivo inteiro, contra as violações tributárias, sofre de uma crise de legalidade reconduzível às diversas interpretações dos órgãos jurisdicionais. Origina-se, de tal forma, uma repressão 'em manchas' a partir da qual todo órgão inquirente pode proceder à incriminação por fatos praticados contra os tributos, segundo uma ótica de todo pessoal".[73]

(70) AYALA GOMEZ, I., op. cit., p. 95-6.

(71) LO MONTE, E., op. cit., p. 223.

(72) Idem, ibidem, p. 241.

(73) Idem, p. 243.

Alguns estudiosos, por sua vez, partindo do próprio texto legal, concluíram, em consonância com nosso entendimento, ser a arrecadação tributária o bem jurídico tutelado naqueles delitos.[74]

Nossa abordagem, porém, parte da perspectiva constitucional para analisar o sistema penal infraconstitucional. Assim, partindo-se da proposta de que o bem jurídico tutelável dentro do sistema constitucional tributário, é a arrecadação tributária torna-se possível a análise crítica das figuras delitivas dos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90.

Quanto ao art. 1.º, deve-se ponderar, já de saída, que não se pode entender o termo *tributo*, empregado no *caput* do dispositivo, em seu sentido técnico, ou seja, o do art. 3.º do Código Tributário Nacional, ou no sentido de obrigação tributária principal de pagar tributo. Isto porque, em sua acepção técnica, somente poderia dar-se a "supressão" ou "redução" de tributo por meio de lei; já relativamente à obrigação tributária principal de pagar tributo, como vimos, nasce ela com a ocorrência do fato gerador, não podendo ser "suprimida" ou "reduzida" mediante as condutas descritas nos diversos incisos do dispositivo, uma vez que sua existência, a partir de sua gênese, não pode ser alterada por ato do sujeito passivo, contribuinte ou responsável.

Tal circunstância não escapou à análise meticulosa de Malheiros Filho:

"Vistos esses três grandes momentos da relação jurídico-tributária (hipótese de incidência, fato imponível, lançamento), cabe recolocar a pergunta: O que significa *suprimir tributo* ou *reduzir tributo*? Se o tributo é ente jurídico criado pela lei que lhe definiu a hipótese de incidência, só a revogação ou alteração desta o poderia *suprimir* ou *reduzir*. Portanto, a primeira conclusão é de que a Lei 8.137/90 não quis dizer 'suprimir' ou 'reduzir' no sentido técnico.

(74) Gustavo Miguez de Mello, João Mestieri, Gabriel Lacerda Troianelli e Rafael Atalla Medina, in MARTINS, I. G. S. (Coord.), op. cit., p. 97; Marco Aurélio Greco (Notas à legislação sobre crimes fiscais, p. 52); Rui Stocco (Sonegação fiscal – Temas controvertidos, p. 325); Miguel Reale Júnior (*Problemas penais concretos*, 92-3). Já na vigência da Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, que definia o crime de "sonegação fiscal", entendiam ser os interesses ligados à arrecadação tributária o bem jurídico tutelado Manoel Pedro Pimentel (*Direito penal econômico*, p. 211) e Ana Maria Rangel Pestana (*A sonegação fiscal como ilícito penal*, p. 203).

Já a obrigação tributária (que, à mingua de qualquer rigor terminológico, poderia se ver chamada de 'tributo') também não se suprime ou reduz pelas condutas elencadas nos incisos do art. 1.º. É que, nascendo do fato imponível, só a não ocorrência deste poderia suprimir aquela, ou a ocorrência de fato imponível diverso poderia reduzi-la. No entanto, fazer com que o fato imponível não aconteça é direito sagrado do cidadão. A segunda conclusão, pois, é no sentido de que a norma em exame não se referiu nem a 'tributo' no sentido técnico, nem com essa palavra quis significar 'obrigação tributária'".[75]

O mesmo se poderá dizer, ainda, quanto ao emprego do termo "tributo" no sentido de "crédito tributário", onde se dá o mesmo fenômeno:

"Resta, pois, analisar o lançamento. Usando o conceito legal de que o lançamento é um *procedimento*, veremos que não raro o contribuinte é chamado a participar dele, seja nos casos de homologação, seja nos mistos. Essa participação se dá, geralmente, por uma *declaração* que deve ser prestada pelo contribuinte ao Fisco, no bojo da qual, afirmações falsas ou omissões, podem levar *à redução ou supressão do crédito tributário a ser constituído pelo lançamento*.

Parece fora de dúvida – e não só por exclusão – que ao utilizar a palavra 'tributo' no *caput* do art. 1.º, a Lei 8.137/90 quis se referir ao valor do crédito tributário constituído pelo lançamento.

Porém, na prática, o dispositivo se torna inaplicável, além de ter sua exclusão determinada pelo inc. I do art. 2.º, que é lei especial e, simultaneamente, lei mais benigna. É que o lançamento tributário pode ser revisto de ofício, constituindo, assim, o crédito tributário na medida arbitrada pelo Fisco".[76]

Entendemos, portanto, que o termo "tributo" só pode ter sido empregado em forma elíptica no sentido de "quantia exigida a título de tributo". Essa quantia, sim, pode ser suprimida ou reduzida pelo inadimplemento de obrigações acessórias a cargo do contribuinte, nas hipóteses em que participa do lançamento tributário.

(75) MALHEIROS FILHO, A., Omissão de rendimentos presumidos, p. 220-1. Em sentido contrário, Xavier de Albuquerque afirma que se deve ler o *caput* do art. 1.º da seguinte forma: "suprimir ou reduzir *obrigação de pagamento* de tributo, ou contribuição social e qualquer acessório *devidos*" (Crime tributário: extinção da punibilidade e arrependimento eficaz, p. 407).

(76) MALHEIROS FILHO, A., op. cit., p. 221.

O emprego da expressão *qualquer acessório* no *caput* do art. 1.º, relativamente às obrigações tributárias, deve ser devidamente delimitado. Como vimos, as obrigações tributárias principais que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, não integrando o núcleo do bem jurídico da arrecadação tributária, não podem ser erigidas a pressuposto de figura típica destinada à tutela do bem jurídico. Por essa razão, não se pode compreender, dentro daquela expressão, que a tutela penal se estenda ao descumprimento desta espécie de obrigação tributária principal.[77] Entendemos, pois, que a expressão somente pode envolver as quantias devidas a título de recomposição do valor da moeda, isto é, devidas a título de correção monetária do valor do tributo devido, e dos juros.[78]

Relativamente ao bem jurídico tutelado, percebe-se que o tipo penal em análise incrimina hipótese de lesão e, segundo o entendimento aqui proposto, é admissível, sob o ângulo do *merecimento de pena*, a cominação de pena restritiva da liberdade às condutas delituosas ali descritas.

No que concerne ao parágrafo único do art. 1.º, porém, algumas observações devem ser feitas. Afora a péssima redação do dispositivo legal, pode-se esforçar por compreender a conduta ali prevista como mero descumprimento de obrigação acessória. Se assim é, está-se diante de dispositivo que viola a Constituição Federal na medida em que, como vimos, as obrigações acessórias não possuem relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autônoma. Lembremo-nos que "toda norma incriminatória na base da qual não seja susceptível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é *nula*, por *materialmente inconstitucional*, e como tal deve ser declarada pelos tribunais constitucionais ou pelos tribunais ordinários aos quais compita aferir da constitucionalidade das leis ordinárias".[79]

(77) Se assim é, e se sequer o não-pagamento da multa penal pode converter-se em restrição da liberdade – de acordo com a nova redação do art. 51 do Código Penal –, qualquer "fraude" relativa à obrigação tributária principal de pagar penalidade pecuniária deverá resolver-se no seio mesmo das normas incriminadoras do Código Penal.

(78) O entendimento proposto tem reflexos diretos na análise da reparação do dano como causa de redução da pena prevista no art. 16 do Código Penal (cf. nesse sentido: SALOMÃO, H. E., O arrependimento posterior nos crimes contra a ordem tributária).

(79) DIAS, J. F., *Questões* ..., cit., p. 77.

Entretanto, sequer sob o ângulo da antecipação da tutela poderia ser admitido o preceito incriminador. É que a conduta ali, precariamente descrita, não implica ao menos perigo indireto ao bem jurídico tutelado; por mais essa razão, portanto, a inconstitucionalidade do dispositivo se impõe.[80] Outrossim, ainda que se pudesse compreender, em verdadeiro "malabarismo lógico-jurídico", que a referência ao disposto no inc. V, do *caput* torna exigível a lesão ao bem jurídico, aí, então, seria despicienda a prescrição na medida em que a conduta já estaria descrita, e com maior precisão, no próprio inc. I.

No que diz respeito ao art. 2.°, cujo *caput* foi igualmente mal redigido, é preciso analisar cada uma das hipóteses ali elencadas, já que, apesar da redação defeituosa do *caput*, a tutela penal do bem jurídico tutelado se fez de forma diferente em cada uma delas.

Quanto ao inc. I, cuida-se evidentemente de crime de perigo concreto e direto para o bem jurídico tutelado. Exige-se ali o descumprimento de obrigações acessórias com real potencialidade lesiva, portanto aptas a colocar em risco a arrecadação tributária. Sob o ângulo do *merecimento de pena*, admissível a tutela antecipada com a cominação de pena restritiva de liberdade. Note-se que a antecipação da tutela refletiu-se na cominação da pena cujos limites máximo e mínimo foram sensivelmente reduzidos quando comparados aos limites previstos para as hipóteses de lesão previstas no art. 1.° .

(80) É importante observar, apesar de fugir aos limites do presente estudo, a questionável constitucionalidade desse dipositivo legal: a) quer sob o ponto de vista de inobservância do princípio da legalidade penal em sua vertente da taxatividade-determinação (cf.: LOPES, M. A. R., *Princípio da legalidade* ..., cit., p. 127-135; SALOMÃO, H. E., O dever de informar e os crimes contra a ordem tributária, p. 34; SILVA, J. C., op. cit., p. 44-5); b) quer por transformar em delito o exercício do direito constitucional a não cooperar na própria incriminação (art. 5.°, LXIII, da CF) (cf., nesse sentido, SALOMÃO, H. E., O dever ..., cit., p. 34); c) quer, ainda, por romper com a relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente na medida em que opera "inversão de valores por colocar a exigência administrativo-fiscal em grau hierarquicamente superior à ordem judicial quanto aos efeitos penais" (EISELE, A., Crimes ..., cit., p. 141), uma vez que a desobediência à ordem judicial está sujeita à pena de detenção de 15 dias a 6 meses e multa, conforme dispõe o art. 330 do Código Penal.

No que diz respeito ao inc. II do art. 2.°, pelas peculiaridades dos questionamentos que invoca, será analisado juntamente com o disposto no art. 168-A, § 1.°, I, do Código Penal.[81]

O inc. III do art. 2.° não envolvendo propriamente descumprimento de obrigações tributárias, foge aos limites de análise deste trabalho.[82]

O inc. IV do art. 2.° por sua vez, cuida especificamente do bem jurídico da arrecadação tributária sob seu ângulo dinâmico, isto é, sob o ângulo da incidência extrafiscal da exação tributária. No presente caso, com o desfrute indevido do incentivo fiscal, o que se dá, em última análise, é o inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. A hipótese bem ilustra afirmação anterior no sentido de que a dissociação entre fiscalidade e extrafiscalidade torna-se difícil na análise dinâmica da incidência dos tributos em particular. Nesse caso, o *incentivo fiscal*, como redução da carga tributária a cargo do contribuinte, só existe para cumprir determinada finalidade de relevância constitucional; não estando apto o contribuinte a ser agente do cumprimento da finalidade, não poderá desfrutar da redução, e se dela desfrutar, estará lesando o bem jurídico da arrecadação tributária mediante o descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo. O mesmo se diga quando, gozando de capacidade para ser agente do cumprimento da finalidade, não a cumpre, lesando, da mesma forma, o bem jurídico da arrecadação tributária mediante o descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo.

Trata-se, portanto, de hipótese de lesão. O contraste entre a pena cominada para esta hipótese de lesão e para aquelas previstas no art. 1.° justifica-se em razão do menor *desvalor da ação*, já que, no caso desse inc. IV, não há exigência de descumprimento de obrigação acessória ou fraude para a adequação típica. Acaso a lesão se dê por meio desses expedientes, aí sim a conduta encontrará adequação típica numa das

(81) Cf. *infra*.

(82) Seria interessante, porém, em outra oportunidade, ponderar-se a respeito da circunstância de que o bem jurídico da arrecadação tributária, tal qual proposto neste estudo, não é passível de ofensa (perigo ou lesão) através da conduta ali descrita, uma vez que o contribuinte faz jus ao benefício concedido. Parece-nos que a hipótese encontraria melhor sede entre os crimes contra a Administração Pública (Título XI, especialmente Capítulos I e II do Código Penal).

figuras descritas naquele art. 1.º, com a conseqüente maior severidade na reprimenda.[83]

No que diz respeito ao inc. V do art. 2.º, necessário diferenciar entre as duas modalidades de conduta ali previstas.

Quanto à hipótese de utilização de programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública, trata-se, quando muito, de hipótese de perigo indireto para o bem jurídico tutelado, cuja tutela deve-se restringir a sanções não restritivas de liberdade ou à sanção administrativa. Nesse caso, a pena restritiva da liberdade é desproporcional ao perigo causado, incidindo o legislador em *excesso* punitivo com a conseqüente quebra do princípio da proporcionalidade.

Quanto à hipótese de divulgação de tais programas, não há ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível.

4.5.2 O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal

O art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, tem a seguinte redação:

"Art. 2.º Constitui crime da mesma natureza:

(...)

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

(...)

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa."

(83) Com lucidez, observa Fernando Pérez Royo que "é evidente que mediante o desfrute ilícito de um benefício fiscal (...) se causa um dano patrimonial à Fazenda Pública, mas tal dano não se distingue daquele que se causa com a omissão de pagamento, já que, em verdade, o desfrute de um benefício fiscal ao qual não se tem direito dá lugar precisamente a uma falta total de pagamento ou a um pagamento inferior ao devido" (*Derecho financiero y tributario*: parte general, p. 287-8). Por tais razões, no Direito Penal espanhol, as duas hipóteses são tratadas uniformemente no mesmo tipo penal (art. 305 do CP espanhol de 1995).

A esse tipo penal correspondia, até o advento da Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, aquele definido no art. 95, *d*, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991,[84] com a seguinte redação:

"Art. 95. Constitui crime:

(...)

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público;

(...)

§ 1.º No caso dos crimes caracterizados nas alíneas *d*, *e* e *f* deste artigo, a pena será aquela estabelecida no art. 5.º, da Lei 7.492, de 16 de junho de 1986,[85] aplicando-se à espécie as disposições constantes dos arts. 26, 27, 30, 31 e 33 do citado diploma legal."

A Lei 9.983, de 14 de julho de 2000, porém, revogou expressamente este dispositivo legal (art. 3.º) e definiu novos "Crimes contra a Previdência Social", agora inseridos no próprio Código Penal, de forma, cumpre advertir, totalmente assistemática.[86] A nova disciplina, conforme advertíamos já na Introdução, implica o repensar de boa parte do tratamento dado aos crimes contra a arrecadação tributária, já que, para além de definir novos tipos penais, cria uma específica hipótese de perdão judicial relacionada ao agente e ao valor devido e uma nova disciplina da extinção da punibilidade pelo pagamento, refugindo, assim, aos limites do presente estudo.[87]

(84) Sobre esse tipo penal, confira-se: BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadasI*: Lei n. 8.212, art. 85, *d*.

(85) A pena prevista é de reclusão de 2 a 6 anos e multa.

(86) Assim, por exemplo, enquanto o antigo tipo legal de crime descrito no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91 encontra-se, agora e sob sua nova roupagem, no art. 168-A, dentro, portanto, do título dedicado aos *crimes contra o patrimônio* e do capítulo dedicado à *apropriação indébita*, o novo tipo legal de "sonegação de contribuição previdenciária", previsto no novel art. 337-A, foi topograficamente inserido no título dedicado aos *crimes contra a administração pública*, precisamente no capítulo que cuida dos *crimes praticados por particulares contra a administração em geral*. Isto sem falar nas demais alterações como que *polvilhadas* pela Parte Especial do Código Penal.

(87) Nos remetemos, por isso, a alguns dos trabalhos já publicados sobre o tema: ARENA FILHO, Paulo Ricardo, Observações sobre a aplicação do perdão

Não obstante isso, cumpre-nos fazer algumas observações no que toca ao novo art. 168-A do Código Penal, que em seu § 1.º, I, repetiu, com pequenas alterações, a antiga fórmula, ao incriminar a conduta de: "deixar de recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público", cuja pena passou a ser a de reclusão de 2 a 5 anos e multa.

Apesar das salutares alterações introduzidas (como, por exemplo, a de que o estabelecimento do prazo para recolhimento tenha origem legal), a essência da conduta antes incriminada pelo art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, permanece, em nosso sentir, inalterada.

Sob o ponto de vista das obrigações tributárias e do bem jurídico tutelado, é de se ponderar que se exige o descumprimento da obrigação principal de pagar tributo, tratando-se, assim, de hipótese de lesão ao bem jurídico tutelado. Destarte, sob o estrito ângulo do merecimento de pena e do princípio da proporcionalidade, admissível a tutela mediante a cominação de sanção penal restritiva da liberdade.

Duas questões, porém, nos causam certa perplexidade e que, apesar de fugirem aos estreitos limites do presente trabalho, devem ser ao

judicial no crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 3.º, I e II, do CP), p. 7; CALLEGARI, André Luís, Considerações sobre o art. 168-A do Código Penal – Apropriação indébita previdenciária, p. 31-47; EISELE, Andréas, A reparação do dano no direito penal tributário, p. 9-30; EISELE, Andréas, *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*; FRANCO, Alberto Silva [*et al*], *Código penal e sua interpretação jurisprudencial*; GOMES, Luiz Flávio, *Crimes previdenciários*; JESUS, Damásio E. de, Sonegação de contribuição previdenciárias e perdão judicial, p. 3-4; MONTEIRO, Antonio Lopes, *Crimes contra a previdência social*; PODVAL, Roberto, MANDEL, Paula K., Comentários críticos à Lei 9.983, de 14/7/00; ROSENTHAL, Sérgio, A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000, p. 273-88; SALOMÃO, Heloisa Estellita, Novos crimes previdenciários. Lei 9.983, de 14 de julho de 2000: primeiras impressões; SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo, *Tutela penal da seguridade social*: evolução legislativa e novo diploma legal – Lei 9.983, de 14 de julho de 2000; STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo, As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000, p. 289-303; TEIXEIRA, Francisco Dias, Crime contra a previdência social em face da Lei 9.983/00, p. 7, n. 5.

menos expostas em virtude da gravidade do rompimento que produzem na necessária correlação entre a ordem constitucional e as normas incriminadoras.

A primeira delas refere-se à inexistência da exigência do descumprimento de obrigação acessória como meio para a prática do delito. Note-se que o juízo de desvalor baseia-se somente na causação da lesão (no resultado), descurando-se do requisito da *gravidade do ataque* (desvalor da ação), que, como vimos, adquire especial relevância no âmbito dos crimes contra a arrecadação tributária em virtude da proibição da prisão por dívida tributária. Embora a análise do requisito da *necessidade de pena*, na forma da exigência de gravidade acentuada do ataque, fuja aos estreitos limites deste trabalho, não poderíamos deixar de, ao menos, apontar para a circunstância de que o que se incrimina nessa hipótese, salvo melhor entendimento, é o simples descumprimento de obrigação principal de pagar tributo, ainda que por parte do responsável tributário.

Uma outra observação cumpre ser feita. A nova disciplina dos "Crimes contra a Previdência Social", em seu art. 337-A, criou novas figuras típicas agrupadas sob a rubrica de "Sonegação de contribuição previdenciária".[88] Estas, ao contrário daquela anteriormente analisada, pressupõem o descumprimento de obrigações acessórias que conduzam à supressão ou redução do valor devido a título de contribuição previdenciária *e qualquer acessório* (incs. I a III). A pena cominada, porém, é idêntica àquela prevista para o tipo legal de crime previsto no art. 168-A, § 1.º, I, o qual, como vimos, não exige o descumprimento de obrigações acessórias. Ou seja, as penas cominadas para condutas de diversa

(88) art. 337-A, *caput*: "Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias. Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa".

gravidade são idênticas, afrontando-se claramente o princípio da proporcionalidade.

A segunda questão que nos causa perplexidade é a da exacerbada e injustificável diferença entre as quantidades e a qualidade das sanções penais cominadas para as duas hipóteses. Para a hipótese da prática do crime previsto no art. 2.°, II, da Lei 8.137/90, que tenha por objeto qualquer tributo, excetuadas as contribuições "previdenciárias", a pena cominada é a de *detenção* de 6 meses a 2 anos e multa. Se a prática da conduta tiver por objeto a contribuição previdenciária, espécie das contribuições sociais, a pena cominada salta para a de *reclusão* de 2 a 5 anos e multa.

Necessário ter em vista que as contribuições "previdenciárias" são espécies do gênero tributos.[89] Ora, quando analisamos a questão da destinação do produto arrecadado com a cobrança dos tributos e de sua utilização extrafiscal, constatamos não ser possível identificar, ao menos em nível constitucional e *a priori*, maior ou menor relevância, no seio do bem jurídico da arrecadação tributária, entre as diversas espécies tributárias e as respectivas incidências propriamente fiscais ou extrafiscais.

No que diz respeito especificamente às contribuições previdenciárias e às demais espécies tributárias, ainda que se pudesse imaginar uma ordem de importância entre elas, o que se constataria, então, sob o ponto de vista da destinação do produto arrecadado, é que, além de estarem destinadas à consecução de metas de igual importância, parte do produto arrecadado com a cobrança das outras espécies tributárias financiará a Seguridade Social, a teor da expressa disposição constitucional contida no art. 195, *caput*.

A par disso, a Emenda Constitucional 29/2000, ao alterar a redação dos arts. 167 e 198 da Constituição, vinculou a receita obtida com impostos à aplicação anual em ações e serviços públicos de saúde na forma estabelecida pelos §§ 2.° e 3.° deste último dispositivo, cuja leitura atenta nos remete à seguinte conclusão: atualmente, uma parcela da receita obtida com praticamente todos os impostos previstos na Constituição contribui para o financiamento das atividades próprias da Seguridade Social.

De se ponderar, inclusive, que a alteração introduzida pela Emenda na redação do art. 167, IV, da Constituição, a par de acrescentar a

(89) Cf., *supra*, Capítulo 2, item 2.2.3.4.

vinculação de receita de impostos aos serviços públicos de saúde, manteve aquela outra pertinente à vinculação da mesma receita ao desenvolvimento do ensino, na forma do disposto no art. 212.

Entendemos, portanto, que a alteração produzida pela novel Emenda Constitucional só fez reforçar a homogeneidade da relevância, no seio do bem jurídico da arrecadação tributária, das diversas espécies tributárias (especialmente entre as contribuições previdenciárias e os impstos, como se demonstrou), sendo injustificada a disparidade de tratamento penal dispensada pelo legislador.

Por essas razões, parece-nos que o tratamento desigual atribuído a condutas idênticas é inconstitucional por ferir o princípio da isonomia (art. 5.°, *caput*, da CF), na medida em que estabelece tratamento jurídico desigual com fundamento em critério discriminatório sem que haja justificativa racional para tanto, além de dissonante com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.[90]

4.6 As penas restritivas de direitos (Lei 9.714/98)

A Lei 9.714, de 25 de novembro de 1998, procedeu à reforma das penas restritivas de direitos previstas no Código Penal, ampliando suas espécies e o âmbito de sua aplicação.[91]

Com a reforma, o art. 43 do Código Penal passou a prever as seguintes espécies de penas restritivas de direitos: a prestação pecuniária, a perda de bens e valores, a prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas, a interdição temporária de direitos e a limitação de fim de semana.

São elas autônomas e substitutivas das privativas de liberdade, aplicando-se, de acordo com o art. 44, quando: "I – aplicada pena priva-

(90) Cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita. O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (Art. 168-A, § 1.°, I, do CP), p. 95-105. Sobre o princípio da isonomia, cf. o insuperável trabalho de MELLO, C. A. B., *O conteúdo* ..., cit. Sobre o princípio da igualdade e o da proporcionalidade, cf.: BARROS, S. T., op. cit., p. 181 e ss.

(91) A respeito da nova disciplina, confira-se a inestimável obra de DOTTI, R. A., REALE JÚNIOR, M., TOLEDO, F. A., SHECAIRA, S. S., AZEVEDO, D. T., LOPES, M. A. R., *Penas restritivas de direitos*: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998.

tiva de liberdade não superior a 4 (quatro) anos e o crime não for cometido com violência ou grave ameaça à pessoa ou, qualquer que seja a pena aplicada, se o crime for culposo; II – o réu não for reincidente em crime doloso; III – a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do condenado, bem como os motivos e as circunstâncias indicarem que essa substituição seja suficiente".

A reforma adquire relevância para análise ora procedida na medida em que, conforme propusemos, a antecipação da tutela ao momento do perigo direto para o bem jurídico tutelado, tendo em vista o princípio da proporcionalidade, admite o emprego de outras sanções penais menos graves do que a restritiva de liberdade.

Ressalvada a grande importância da reforma em questão, a manutenção do caráter meramente substitutivo e da possibilidade de conversão das penas restritivas de direitos em privativas de liberdade, no caso de descumprimento injustificado (art. 44, § 4.º, do CP), não repercute no quadro até aqui desenhado quanto à proporcionalidade entre o grau de antecipação da tutela e a espécie de pena cominada, uma vez que, em abstrato e em última análise, a liberdade pessoal é o bem restringido pela sanção penal, ainda que haja a posterior substituição por penas restritivas de direitos.

Perdeu, assim, o legislador uma boa chance de criar um instrumento apto a estabelecer, no seio do sistema penal infraconstitucional, a proporcionalidade entre as penas e a escala de valores constitucionais.

CONCLUSÕES

A Constituição Federal brasileira delineou um modelo de Estado que, partindo de um elemento fundamental e aglutinador, a dignidade do homem, funda-se nos primados da liberdade e da justiça social. Essa dignidade da pessoa humana, posta como fundamento do Estado, implica, a uma só vez, a garantia e proteção da mais ampla gama de direitos individuais e, por outro lado, na garantia e consecução da mais ampla gama de direitos sociais, demonstrando a opção constitucional por um modelo de Estado de Direito, Democrático e Social.

Essa conformação constitucional do Estado permite-nos compartilhar dos frutos trazidos pelas concepções constitucionais do bem jurídico, quer quanto à afirmativa de que a função do Direito Penal é a de exclusiva proteção de bens jurídicos, quer no tocante aos limites impostos pela ordem constitucional quanto ao conteúdo das normas incriminadoras, que não poderão tutelar interesses incompatíveis com as normas e valores constitucionais, que não poderão punir a mera desobediência e que deverão manter uma relação de mútua referência entre a ordem axiológica constitucional e a ordem legal dos bens jurídicos tutelados penalmente. Em outras palavras: os bens jurídicos tuteláveis pelo Direito Penal devem ter relevância constitucional, ainda que implícita.

A afirmação de que a função do Direito Penal, no atual modelo de Estado, é a de proteção de bens jurídicos deriva, ainda, da consagração constitucional da pessoa humana digna como um valor central, ao redor do qual gravitam todos os demais valores constitucionais, para o qual convergem todas as atividades estatais, inclusive as atividades tributária e punitiva.

Essa tomada de posição axiológica que encontramos na Constituição autoriza a afirmação de que a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana somente poderão ser restringidos em razão e na justa medida da manutenção e defesa das condições necessárias à sua existência e consecução, tanto na esfera individual como na social. O princípio

da proporcionalidade adquire, então, o caráter de garantia especial no sentido de exigir que toda intervenção estatal na esfera dos direitos fundamentais tenha por base a *necessidade,* se realize de *forma adequada* e na *justa medida.*

Dentro do modelo de Estado estabelecido pela Constituição, a pena é, sem dúvida, a sanção jurídica mais grave, já que atinge justamente a dignidade e a liberdade da pessoa humana, além de seu patrimônio e outros direitos fundamentais. Essa peculiar gravidade deriva da própria disciplina constitucional da sanção penal contida no inc. XLVI do art. 5.º. Interferindo com direitos que, depois do direito à vida, são os mais caros ao Estado de Direito, Democrático e Social, a pena somente poderá ter como ponto de partida (fundamento) e como ponto de chegada (finalidade) a dignidade da pessoa humana, submetendo-se, em qualquer caso, ao princípio da proporcionalidade na sua tríplice vertente da *adequação*, *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito.*

Em outras palavras, no modelo de Estado adotado pela Constituição, a sanção penal, interferindo diretamente com a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana, somente pode ter como fundamento a proteção das condições essenciais à garantia e implementação desses mesmos valores, ou seja, os *bens jurídico-penais*. Essa consideração de um valor ou bem como condição essencial à garantia e implementação da dignidade e dos direitos fundamentais da pessoa humana é que vai fundamentar, num primeiro momento, o juízo acerca do *merecimento de pena* e, pois, acerca da qualificação de um bem ou valor como *bem jurídico-penal.*

Ademais, por sua extrema gravidade, a sanção penal somente poderá ser empregada ali onde seja *necessária*, isto é, quando se comprove a insuficiência de outras espécies de sanção e a *danosidade social* da conduta que se extrai da apuração da concorrência de duas condições: *gravidade acentuada do ataque* (ameaça ou lesão) a um *bem jurídico-penal.*

Entendemos, então, que os *bens jurídico-penais*, únicos aptos a fundamentar o emprego da sanção penal para sua tutela, devem consubstanciar-se em valores essenciais, de relevo constitucional e reconduzíveis à pessoa humana.

A *arrecadação tributária* entendida como *instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição, através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais*, representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, tendo aptidão, portanto, para a sua tutela mediante o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do *merecimento de pena.* Tal conceito é capaz de captar as potencialidades estáticas e dinâmicas atribuídas constitucionalmente ao sistema tributário. Potencialidades estáticas que dizem respeito à proteção de parcela do patrimônio público representada pela receita tributária com destinação socioeconômica. Potencialidades dinâmicas que se remetem à incidência extrafiscal da exação tributária, igualmente orientada ao alcance das metas socioeconômicas do Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição.

O bem jurídico da *arrecadação tributária* assim delimitado está apto a exercer as funções de limite ao *ius puniendi* e de instrumento crítico do direito positivo.

A existência da obrigação tributária principal que tem por objeto o pagamento de tributo é pressuposto elementar da possibilidade de ofensa (lesão ou perigo) ao bem jurídico da arrecadação tributária, que opera através da percepção dos tributos instituídos em conformidade com as normas e valores constitucionais.

Embora não se possa identificar o bem jurídico da arrecadação tributária com a obrigação tributária principal de pagar tributo, somente esta, dentre as demais obrigações tributárias, integra o núcleo daquele bem, conectando-se à carga valorativa positiva a ele atribuída constitucionalmente.

As obrigações tributárias principais, que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, não possuem relevância na tutela penal da arrecadação tributária. A penalidade pecuniária não se confunde com o tributo, já que é sanção por ato ilícito e não compartilha de nenhuma daquelas características valorativas constitucionais do tributo que lhe permitem integrar o núcleo do bem jurídico da arrecadação tributária. Não é ela instrumento de arrecadação tributária, não possuindo relevância constitucional que autorize sua inserção nas eventuais modalidades de conduta delituosas dirigidas à proteção do bem jurídico-penal coletivo denominado arrecadação tributária.

As obrigações tributárias acessórias não possuem, igualmente, relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autôno-

ma. O seu caráter instrumental comprova que estão predispostas a servir de instrumento de conhecimento e fiscalização do pagamento de tributos. Essa instrumentalidade pode, inclusive, não se verificar já que sua relação com a obrigação principal de pagar tributos é de mera *probabilidade*, quando, então, estaríamos diante de um simples dever desprovido de conteúdo valorativo. Sua instrumentalidade, porém, quando verificada, pode ter relevância relativamente ao grau de antecipação da tutela penal da arrecadação tributária, na medida em que o descumprimento dessas obrigações é *meio* através do qual se pode alcançar a ofensa (ameaça ou lesão) ao bem jurídico da arrecadação tributária.

Explorando as contribuições da concepção estrita sobre a fundamentação constitucional do bem jurídico, deveremos submeter o grau de antecipação da tutela aos cânones do princípio da proporcionalidade, considerando dois fatores: a importância do bem jurídico e o grau da ofensa (lesão, perigo direto e perigo indireto).

Segundo Angioni, a pena restritiva da liberdade somente poderá ser cominada a fatos lesivos ou que coloquem sob perigo direto bens de valor igual ou equivalente ao bem atingido pela sanção (liberdade), bens primários, portanto. Em qualquer caso, a opção pela punição do perigo direto deve revelar-se na quantidade da pena restritiva de liberdade, sempre menor que aquela cominada à hipótese de lesão. A incriminação de fatos acarretadores de perigo indireto, por sua vez, somente estaria autorizada para a tutela do bem constitucional fundamental e dos bens primários, porém, quanto a estes últimos, suficiente será a cominação de pena menos severa que a restritiva de liberdade.

Quanto à fixação de um critério que possa operar a distinção entre bens primários e secundários, sugere Angioni que se parta do bem jurídico da liberdade pessoal (como o principal atingido pela sanção restritiva da liberdade) que, indubitavelmente tem caráter primário, para avaliar quais os outros bens constitucionais que têm importância igual ou equivalente a ele; os que tenham tal importância terão a qualidade de primariedade.

Muito embora não possamos endossar essa separação propugnada por Angioni entre bens primários e secundários, por padecer de rigidez insustentável, parece-nos possível, sim, estabelecer a hierarquia entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da liberdade individual.

A arrecadação tributária, tal qual disciplinada na Constituição, é fundamentada no respeito ao direito de propriedade, ao qual, evidentemente, representa uma limitação, restrita, porém, à capacidade contributiva do sujeito passivo e à vedação de confisco. Evidente a busca de um equilíbrio entre o bem jurídico da arrecadação tributária e o bem jurídico da propriedade individual, de outro lado, elevado à categoria de direito fundamental (art. 5.°, XXII) e pressuposto da atividade econômica (art. 170, II, da Constituição). De se ponderar, todavia, que a "inviolabilidade" da propriedade está condicionada ao atendimento de sua função social (art. 5.°, XXIII).

Quanto ao bem jurídico-penal da arrecadação tributária, apesar de contrastado pelo necessário respeito ao bem jurídico da propriedade, sua importância se extrai de sua instrumentalidade no que diz respeito à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.° da Constituição).

Passando, então, ao âmbito dos bens jurídicos coletivos, o bem jurídico da arrecadação tributária goza do *status* de primariedade. Assim nos parece porque, conforme demonstrado, está instrumentalmente conectado à consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3.° da Constituição).

Haveria, então, homogeneidade hierárquica entre as categorias dos dois bens envolvidos na tutela penal da arrecadação tributária: dois bens primários, um de natureza individual (liberdade) e um de natureza coletiva (arrecadação tributária).

Posto isso, podemos retornar às propostas de Angioni quanto à importância do bem jurídico e a qualidade e quantidade da pena, sob o primado da proporcionalidade, e, sob o *estrito ângulo do merecimento de pena*, chegaríamos às seguintes conclusões:

a) em caso de lesão e perigo direto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza a cominação de pena restritiva de liberdade, cuja quantidade, porém, deverá ser menor no segundo caso;

b) em caso de perigo indireto ao bem jurídico da arrecadação tributária há relação de proporcionalidade que autoriza o emprego exclusivo de outras sanções penais menos graves que a restritiva de liberdade (perda de bens, multa, prestação social alternativa, suspensão ou interdição de direitos – art. 5.°, XLVI, da Constituição).

As proposições acerca da análise das obrigações tributárias à luz do bem jurídico da arrecadação tributária, capaz de funcionar como limite ao *ius puniendi* e como instrumento crítico do direito positivo, permitiu-nos propor alguns critérios reguladores da antecipação da tutela do bem jurídico. Critérios que têm efeitos sobre a constitucionalidade e amplitude das normas incriminadoras do direito positivo.

O art. 1.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990 define tipo legal de crime que exige lesão ao bem jurídico da arrecadação tributária, sendo constitucionalmente admissível, sob o ângulo do *merecimento de pena*, a cominação de pena restritiva da liberdade às condutas delituosas ali descritas. O mesmo não se pode dizer da disposição contida no parágrafo único desse artigo, onde se entrevê a criminalização de mero descumprimento de obrigação acessória, violando a Constituição Federal, na medida em que as obrigações acessórias não possuem relevância constitucional própria que lhes autorize a tutela penal autônoma. Sequer sob o ângulo da antecipação da tutela poderia ser admitido o preceito incriminador, já que a conduta ali descrita não implica nem mesmo em perigo indireto ao bem jurídico tutelado. Por outro lado, compreendendo-se a referência ao disposto no inc. V do *caput*, como exigência de lesão ao bem jurídico, tornar-se-ia despicienda a prescrição na medida em que a conduta já estaria descrita, e com maior precisão, no próprio inc. I do *caput*.

Os tipos legais de crime descritos nos diversos incisos do art. 2.º daquele mesmo diploma legal devem ser analisados separadamente.

Quanto ao tipo legal descrito no inc. I, está-se evidentemente diante de crime de perigo concreto e direto para o bem jurídico tutelado. Exige-se ali o descumprimento de obrigações acessórias com real potencialidade lesiva, portanto, aptas a colocar em risco a arrecadação tributária. Sob o ângulo do *merecimento de pena*, admissível a tutela antecipada com a cominação de pena restritiva de liberdade, cujos limites máximo e mínimo foram adequadamente reduzidos quando comparados aos limites previstos para as hipóteses de lesão previstas no art. 1.º.

A norma incriminadora inserida no inc. II, pelas peculiaridades dos questionamentos que invoca, deve ser analisada juntamente com o disposto no art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal.

O tipo legal definido no inc. III, não envolvendo propriamente descumprimento de obrigações tributárias, foge aos limites de análise deste trabalho.

O inc. IV do art. 2.º por sua vez, cuida especificamente do bem jurídico da arrecadação tributária sob o ângulo da incidência extrafiscal da exação tributária. No presente caso, com o desfrute indevido do incentivo fiscal, o que se dá, em última análise, é o inadimplemento da obrigação principal de pagar tributo. A hipótese bem ilustra afirmação anterior no sentido de que a dissociação entre fiscalidade e extrafiscalidade torna-se difícil na análise dinâmica da incidência dos tributos em particular. Nesse caso, o *incentivo fiscal*, como redução da carga tributária a cargo do contribuinte, só existe para cumprir determinada finalidade de relevância constitucional; não estando apto o contribuinte a ser agente do cumprimento da finalidade, não poderá desfrutar da redução, e, se dela desfrutar, estará lesando o bem jurídico da arrecadação tributária mediante o descumprimento da obrigação principal de pagar tributo. O mesmo se diga quando, gozando de capacidade para ser agente do cumprimento da finalidade, não a cumpre, lesando, da mesma forma, o bem jurídico da arrecadação tributária através do descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo.

Trata-se, portanto, de hipótese de lesão. O contraste entre a pena cominada para essa hipótese de lesão e para aquelas previstas no art. 1.º justifica-se em razão do menor *desvalor da ação*, já que, no caso deste inc. IV, não há exigência de descumprimento de obrigação acessória ou fraude para a adequação típica. Acaso a lesão se dê através desses expedientes, aí sim a conduta encontrará adequação típica numa das figuras descritas naquele art. 1.º, com a conseqüente maior severidade na reprimenda.

No que diz respeito ao inc. V do art. 2.º, necessário diferenciar entre as duas modalidades de conduta ali previstas. Quanto à hipótese de utilização de programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública, trata-se, quando muito, de hipótese de perigo indireto para o bem jurídico tutelado, cuja tutela deve restringir-se a sanções não restritivas de liberdade ou à sanção administrativa. Nesse caso, a pena restritiva da liberdade é desproporcional ao perigo causado, incidindo o legislador em *excesso* punitivo com a conseqüente quebra do princípio da proporcionalidade. Quanto à hipótese de divulgação de tais programas, não há ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível.

Os tipos legais descritos no art. 2.º, II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 168-A, § 1.º, I, do Código Penal, sob o ponto

de vista das obrigações tributárias e do bem jurídico tutelado, cuidam do descumprimento da obrigação principal de pagar tributo, tratando-se, portanto, de hipótese de lesão ao bem jurídico tutelado. Sob o estrito ângulo da relação merecimento de pena-princípio da proporcionalidade, admissível a tutela mediante a cominação de sanção penal restritiva da liberdade. Deve-se ponderar, porém, que o legislador, na descrição das condutas típicas, descuidou do necessário requisito da *gravidade do ataque* e estabeleceu penas desiguais para hipóteses iguais sem que houvesse fundamento para tal tratamento.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Xavier de. Crime tributário: extinção da punibilidade e arrependimento eficaz. *RT* v. 729, São Paulo : RT, 1996.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo : Saraiva, 1997.

ANDRADE, Manuel da Costa. A nova lei dos crimes contra a economia (Dec.-lei 26/84 de 20 de janeiro) à luz do conceito de "bem jurídico". In: Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, Coimbra, 1984. *Direito penal económico*. Coimbra : Centro de Estudos Judiciários, 1985.

———. Merecimiento de pena y necesidad de tutela penal como referencias de una doctrina teleológico-racional del delito. Trad. Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez. In: DIAS, Jorge de Figueiredo, SCHÜNEMANN, Bernd (Coord.). SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María (ed. Española). *Fundamentos de un sistema europeo del derecho penal*: libro-homenaje a Claus Roxin. Barcelona : Bosch, 1995.

———, DIAS, Jorge de Figueiredo. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções. *Revista Brasileira de Ciências Criminais* n. 13, 1996.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário*: crimes contra a ordem tributária. São Paulo : Atlas, 1995.

ANGIONI, Francesco. *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*. Milano : Giuffrè, 1983. (Raccolta di studi di diritto penale, 32)

ARAÚJO JÚNIOR, João Marcello de. *Dos crimes contra a ordem econômica*. São Paulo : RT, 1995.

ARENA FILHO, Paulo Ricardo. Observações sobre a aplicação do perdão judicial no crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 3.º, I e II CP). *Boletim IBCCrim* n. 96, nov. 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. 4.ª tir. São Paulo : Malheiros, 1995 (Coleção Estudos de Direito Tributário).

———. Direito penal tributário. In: VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário: Mesa de debates, s.d., s.l. *Revista de Direito Tributário*, s.d.

———, GIARDINO, Cleber. Intributabilidade das correções monetárias – Capacidade contributiva. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado*: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro : Forense, 1988.

———, SOUZA, Rubens Gomes de, CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral. 2. ed. São Paulo : RT, 1984 (Coleção Textos de Direito Tributário, 1).

AYALA GOMEZ, Ignacio. *El delito de defraudación tributaria:* articulo 349 del Código Penal. Madrid: Civitas, 1988 (Civitas Monografias).

AZEVEDO, David Teixeira de, DOTTI, René Ariel, REALE JÚNIOR, Miguel, TOLEDO, Francisco Assis, SHECAIRA, Sérgio Salomão, LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. *Penas restritivas de direitos*: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998. São Paulo : RT, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed., 2.ª tir., rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro : Forense, 1992.

———. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 1998.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas*: Lei 8.212, art. 95, *d*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2000.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília : Brasília Jurídica, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5. ed. atual. São Paulo : Saraiva, 1997.

BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal*. Rio de Janeiro : Revan, 1990.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 1972.

BERSANI, Giuseppe, LANZI, Alessio. *I nuovi reati tributari*: con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa. Torino : Giapicchelli, 1995.

BINDING, Karl. *Compendio di diritto penale*: parte generale. Trad. Adelmo Borettini. Roma : Athenaeum, MCMXXVII.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de direito penal*: parte geral. São Paulo : RT, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. refundida do *Direito constitucional*. São Paulo : Malheiros, 1993.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária*: uma introdução metodológica. São Paulo : Saraiva, 1984.

———. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo : Malheiros, 1999.

BRICOLA, Franco. Teoria generale del reato. In: *Novissimo Digesto Italiano*. Turim : Utet, 1973. v. 19.

BUSTOS RAMÍREZ, Juan. Perspectivas atuais do direito penal econômico. Trad. M. M. Vieira, O. Sanguiné. *Fascículos de Ciências Penais*, v. 4, n. 2, 1991.

CALLEGARI, André Luís. Considerações sobre o art. 168-A do Código Penal – Apropriação indébita previdenciária. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 12. ed. rev. ampl. e atual. de acordo com as Emendas Constitucionais 19/98 e 20/98. São Paulo : Malheiros, 1999.

———. *ICMS*. 4. ed. rev. ampl. de acordo com a Lei Complementar n. 87/96. São Paulo : Malheiros, 1998.

———. O ICMS e os crimes contra a ordem tributária. In: OLIVEIRA, V. (Coord.). *Imposto de renda e ICMS:* problemas jurídicos. São Paulo : Dialética, 1995.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. *Fundamentação constitucional do direito penal*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1992.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 6. ed., atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo : Saraiva, 1993.

———, SOUZA, Rubens Gomes de, ATALIBA, Geraldo. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral. 2. ed. São Paulo : RT, 1984 (Coleção Textos de Direito Tributário, 1).

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal tributário – Observações de aspectos da teoria geral do direito penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v.11, 1995.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, *d*, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade. *RT*, v. 736, São Paulo : RT, 1997.

CORRÊA, Antonio. *Dos crimes contra a ordem tributária*: comentários à Lei 8.137, de 27-12-1990. São Paulo : Saraiva, 1994.

COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo, 1972. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo.

———, COSTA JR., Paulo José da. *Direito penal na Constituição*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo : RT, 1995.

COSTA JUNIOR, Paulo José da, DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3. ed. rev. São Paulo : Saraiva, 1998.

———, CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Direito penal na Constituição*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo : RT, 1995.

CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. *Constituição e crime*: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização. Porto : Universidade Católica Portuguesa, 1995 (Estudos e monografias).

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. rev. atual. ampl. Florianópolis : Obra Jurídica, 1997.

DENARI, Zelmo, COSTA JUNIOR, Paulo José da. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. 3.ed. rev. São Paulo : Saraiva, 1998.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto do direito penal tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 63, s.d.

DIAS, Jorge de Figueiredo. Breves considerações sobre o fundamento, o sentido e a aplicação das penas em direito penal económico. In: Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, 1984, Coimbra. *Direito penal económico*. Coimbra : Centro de Estudos Judiciários, 1985.

———. Direito penal e estado-de-direito material: sobre o método, a construção e o sentido da teoria geral do crime. *Revista de Direito Penal*, v. 31, 1982.

———, ANDRADE, Manuel da Costa. O crime de fraude fiscal no novo direito penal tributário português: considerações sobre a factualidade típica e o concurso de infracções. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n. 13, 1996.

———. *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo : RT, 1999.

DOLCINI, Emilio, MARINUCCI, Giorgio. Constituição e escolha dos bens jurídicos. Trad. J. F. Costa. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, a. 4, v. 2, 1994.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e "due process of law"*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis. 2. ed. rev. Rio de Janeiro : Forense, 1986.

DOTTI, René Ariel. *Reforma penal brasileira*. Rio de Janeiro : Forense, 1988.

———, REALE JÚNIOR, Miguel, TOLEDO, Francisco Assis, SHECAIRA, Sérgio Salomão, AZEVEDO, David Teixeira de, LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. *Penas restritivas de direitos*: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998. São Paulo : RT, 1999.

EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo : Dialética, 2001.

———. A reparação do dano no direito penal tributário. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

———. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo : Dialética, 1998.

FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón*: teoría del garantismo penal. Trad. Perfecto Andrés Ibáñes, Alfonso Ruiz Miguel, Juan Carlos Bayón Mohino *et al*. 3. ed. Madrid : Trotta, 1998.

FIANDACA, Giovanni. Il "bene giuridico" come problema teorico e come criterio di politica criminale. *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1982.

———, MUSCO, Enzo. *Diritto penale*: parte generale. 3.ed. Bologna : Zanichelli, 1995.

———, ——— (a cura di). *Diritto penale tributario*. 2. ed. Milano : Giuffrè, 1997.

FIGUEIRAS, Marcos Simão. Os empréstimos compulsórios e os conceitos jurídicos indeterminados. *Revista de Estudos Jurídicos da Unesp*, v. 1, n. 2, 1996.

FRANCO, Alberto Silva. *Crimes hediondos*. 4. ed. rev. atual. ampl. São Paulo : RT, 2000.

——— [*et al*]. *Código penal e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed. rev. atual. ampl. São Paulo : RT, 2001. v. 1, t. I (no prelo).

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. *Derecho penal tributario*. Buenos Aires : Depalma, 1985.

GIARDINO, Cleber, ATALIBA, Geraldo. Intributabilidade das correções monetárias – Capacidade contributiva. *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado*: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto. Rio de Janeiro : Forense, 1988.

GOMES, Luiz Flávio. *Crimes previdenciários*. São Paulo : RT, 2001.

GRACIA MARTÍN, Luis. *Las infracciones de deberes contables y registrales tributarios en derecho penal*. Madrid : Trivium, 1990.

GRECO, Marco Aurélio. *Norma jurídica tributária*. São Paulo : Saraiva, Educ, 1974.

———. Notas à legislação sobre crimes fiscais. In: Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, 3, 1994, São Paulo. *Volume de apoio*. São Paulo : IOB, 1994.

———. Sujeito ativo tributário. In: SOUZA, H. D., TILBERY, H., MARTINS, I. G. S. (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo : José Bushatsky, 1977. v. 5.

HORMAZÁBAL MALARÉE, Hernán. *Bien jurídico y estado social y democrático de derecho*: el objeto protegido por la norma penal. Barcelona: PPU, 1991 (Derecho y Estado).

JESUS, Damásio E. de. Sonegação de contribuição previdenciárias e perdão judicial. *Boletim Síntese*, out. 2000.

LANZI, Alessio, BERSANI, Giuseppe. *I nuovi reati tributari*: con particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa. Torino : Giapicchelli, 1995.

LISZT, Franz Von. *Tratado de derecho penal*. 20. ed. alemã. Trad. Luis Jiménez de Asúa. 2. ed. Madrid : Reus, 1927. t. 2.

LO MONTE, Elio. *L'illecito penale tributario tra tecniche di tutela ed esigenze di riforma*. Padova : Cedam, 1996.

LONGO, Carlos Alberto. O imposto de renda como principal tributo da União. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 6, 1994.

LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. Alternativas para o direito penal e o princípio da intervenção mínima. *RT*, v. 757, São Paulo : RT, 1998.

———. *Direito penal, estado e constituição*: princípios constitucionais politicamente conformadores do direito penal. São Paulo : IBCCrim, 1997.

———. *Princípio da insignificância no direito penal*: análise à luz da Lei 9.099/95 – Juizados especiais criminais e da jurisprudência atual. São Paulo : RT, 1997 (Série Princípios Fundamentais do Direito Penal Moderno, 2).

———. *Princípio da legalidade penal*. São Paulo : RT, 1994 (Série Princípios Fundamentais do Direito Penal Moderno, 1).

LUISI, Luiz. Bens constitucionais e criminalização. *Revista do Centro de Estudos Judiciários*, v. 4, 1998.

———. *Os princípios constitucionais penais*. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris, 1991.

LUNA, Everardo da Cunha. *Capítulos de direito penal*: parte geral: com observações à nova parte geral do código penal. São Paulo : Saraiva, 1985.

LUZÓN PEÑA, D. M. La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito. Trad. Pablo Sánchez-Ostiz Gutiérrez. In: DIAS, Jorge de Figueiredo, SCHÜNEMANN, Bernd (Coord.). SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María (ed. Española). *Fundamentos de un sistema europeo del derecho penal*: libro-homenaje a Claus Roxin. Barcelona : Bosch, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro : Forense, 1992.

MALHEIROS FILHO, Antônio. Omissão de rendimentos presumidos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 15, 1996.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Interesses difusos*: conceito e legitimação para agir. 4. ed. São Paulo : RT, 1997.

MANDEL, Paula K., PODVAL, Roberto. Comentários críticos à Lei 9.983, de 14/7/00. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, 2001.

MARINUCCI, Giogio, DOLCINI, Emilio. Constituição e escolha dos bens jurídicos. Trad. J. F. Costa. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*, a. 4, v. 2, 1994.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo : RT – Centro de Extensão Universitária, 1995 (Pesquisas Tributárias, Nova Série, 1).

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atual. São Paulo : Malheiros, 1993.

———. *Curso de direito administrativo*. 4. ed. rev. ampl. São Paulo : Malheiros, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo : Dialética, 1997.

MICHELI, Gian Antonio. *Curso de derecho tributario*. Traducción y estudio preliminar Julio Banacloche. Madrid : Edersa, 1975.

MIR PUIG, Santiago. *El derecho penal en el Estado social y democrático de derecho*. Barcelona : Ariel, 1994.

MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a previdência social*. São Paulo : Saraiva, 2000.

MORAIS, José Luís Bolzan de. *Do direito social aos interesses transindividuais*: o estado e o direito na ordem contemporânea. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 1996.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *Derecho penal*: parte especial. 11.ed. revisada y puesta al día conforme al Código penal de 1995. Valencia : Tirant lo Blanch, 1996.

MUSCO, Enzo, FIANDACA, Giovanni. *Diritto penale*: parte generale. 3. ed. Bologna : Zanichelli, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 10. ed. São Paulo : Saraiva, 1990.

NOUR, Ricardo Abdul. Responsabilidade tributária do estado. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 14, 1996.

NUVOLONE, Pietro. *O sistema do direito penal*. Trad. A. P. Grinover. São Paulo : RT, 1981. v. 1.

———, CORRÊA JUNIOR, Alceu. *Pena e Constituição :* aspectos relevantes para sua aplicação e execução. São Paulo : RT, 1995.

SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo : Saraiva, 1998.

SOUSA, Alfredo José de. Direito penal fiscal: uma prospectiva. In: Ciclo de Estudos de Direito Penal Económico, 1984, Coimbra. *Direito penal económico*. Coimbra : Centro de Estudos Judiciários, 1985.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e o processo administrativo. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 18, 1997.

SOUZA, Ricardo Conceição. *As contribuições e o sistema tributário nacional*, 1998. 173p. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

SOUZA, Rubens Gomes de, ATALIBA, Geraldo, CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: parte geral. 2. ed. São Paulo : RT, 1984 (Coleção Textos de Direito Tributário, 1).

STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

STOCO, Rui. Sonegação fiscal – Temas controvertidos. *RT*, v. 713, 1995.

TAVARES, Juarez. Critérios de seleção de crimes e cominação de penas. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, número especial de lançamento, 1992.

TEIXEIRA, Francisco Dias. Crime contra a previdência social em face da Lei 9.983/00. *Boletim dos Procuradores da República*, n. 30, out. 2000, n. 5.

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

———, DOTTI, René Ariel, REALE JÚNIOR, Miguel, SHECAIRA, Sérgio Salomão, AZEVEDO, David Teixeira de, LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. *Penas restritivas de direitos*: críticas e comentários às penas alternativas – Lei 9.714, de 25.11.1998. São Paulo : RT, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação*: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro : Renovar, 1995.

VILLEGAS, Héctor. B. *Régimen penal tributario argentino*: el derecho penal tributario, la ley penal tributaria 23.771, la evasión fiscal y otros delitos tributarios, los delitos previsionales, las infracciones de la ley 11.683, la clausura de establecimientos. Reimpresión. Buenos Aires : Depalma, 1995.

Editoração eletrônica e revisão:

MICROART

Com. e Edit. Eletrônica Ltda.

C.N.P.J. 03.392.481/0001-16

Impresso pela Gráfica VIDA & CONSCIÊNCIA ✆: 5549-8344
CNPJ 38.947.123/0001-07

CAPÍTULO 2001

02

Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, ano 9, n. 36, p. 309-350, out./dez. 2001.

Publicação Oficial do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais
Revista Brasileira de Ciências Criminais
Rua XI de Agosto, 52, 2.º andar, Centro, São Paulo, SP.
CEP 01018-010 - Tel.: (11) 3105-4607
Internet: http://www.ibccrim.com.br
E-mail: ibccrim@ibccrim.com.br

Composição do Conselho Executivo do IBCCrim para o biênio 2001/2002 – **Presidente:** Roberto Podval; **1º Vice-Presidente:** Alberto Silva Franco; **2º Vice-Presidente:** Adriano Salles Vanni; **1º Secretário:** Geraldo Roberto de Souza; **2º Secretário:** Cecília Souza Santos; **3º Secretário:** Paola Zanelato; **Tesoureiro:** Tatiana Viggiani Bicudo; **Tesoureiro Adjunto:** Mariangela Gama de Magalhães Gomes; **Diretora da Biblioteca:** Silvia Helena Furtado Martins; **Diretor de Cursos:** Marco Antonio Rodrigues Nahum; **Diretora da Revista:** Maria Thereza Rocha de Assis Moura; **Diretora do Boletim:** Janaina Conceição Paschoal; **Diretora de Relações Internacionais:** Ana Paula Zomer; **Diretor de Internet:** Sergio Rosenthal; **Diretora do Núcleo de Pesquisas:** Eneida Gonçalves de Macedo Haddad; **Diretor de Estudos e Projetos Legislativos:** Maurício Zanoide de Moraes

Diretora: Maria Thereza Rocha de Assis Moura

Diretoras Adjuntas: Cleunice Bastos Pitombo e Sylvia Helena Steiner

Conselho Diretivo da Revista: Adauto Alonso S. Suanes, Adilson Paulo Prudente do Amaral Filho, Adriana Sampaio Liporoni, Alberto Silva Franco, Alberto Zacharias Toron, Alice Bianchini, Alvino Augusto de Sá, Ana Sofia Schmidt de Oliveira, Andrei Koerner, Benedito Roberto Garcia Pozzer, Berenice Maria Giannella, David Teixeira de Azevedo, Dyrceu Aguiar Dias Cintra Junior, Eduardo Araujo da Silva, Eduardo Reale Ferrari, Flávia Schilling, Flávio Américo Frasseto, Geraldo de Faria Lemos Pinheiro, Gustavo Henrique Righi Ivahi Badaró, José Carlos de Oliveira Robaldo, Marcio Bártoli, Marcos Alexandre Coelho Zilli, Maurício Antonio Ribeiro Lopes, Maurício Zanoide de Moraes, Maurides de Melo Ribeiro, Paula Bajer Fernandes M. da Costa, Ranulfo de Melo Freire, René Ariel Dotti, Roberto Delmanto Júnior, Roberto Maurício Genofre, Rosier Batista Custódio, Sérgio Mazina Martins, Sérgio Salomão Shecaira, Tadeu A. Dix Silva, William Terra de Oliveira.

Colaboradores Permanentes: ***Nacionais*** – Ada Pellegrini Grinover, Afranio da Silva Jardim, Ana Lúcia Sabadell, Antonio Carlos da Gama Barandier, Antonio Luis Chaves Camargo, Antonio Magalhães Gomes Filho, Antonio Scarance Fernandes, Ariosvaldo de Campos Pires, Augusto Frederico G. Thompson, Belisário dos Santos Junior, Carlos Eduardo de Campos Machado, Celso Luiz Limongi, Cezar Roberto Bitencourt, Damásio Evangelista de Jesus, Dirceu de Mello, Edmundo de Oliveira, Ester Kosovsky, Evandro Lins e Silva, Fauzi Hassan Choukr, Felipe Cardoso Moreira de Oliveira, Fernando da Costa Tourinho Filho, Fernando Luiz Ximenes da Rocha, Francisco de Assis Toledo, Geraldo Batista de Siqueira, Gilberto Passos de Freitas, Helena Singer, Hermes Vilches Guerreiro, Hermínio Alberto Marques Porto, Ivete Senise Ferreira, Jair Leonardo Lopes, James Tubenchlak, João José Caldeira Bastos, João José Leal, João Mestieri, José Barcelos de Souza, José Carlos Dias, José Henrique Pierangelli, José Henrique Rodrigues Torres, Juarez Tavares, Julio Fabbrini Mirabete, Leonardo Isaac Yarochewsky, Licinio Leal Barbosa, Luís Francisco da Silva Carvalho Filho, Luiz Antonio Guimarães Marrey, Luiz Fernando Vaggione, Luiz Luisi, Luiz Regis Prado, Luiz Vicente Cernicchiaro, Marcelo Leonardo, Marco Antonio Rodrigues Nahum, Maria Fernanda Toledo de Carvalho Podval, Maria Lúcia Karam, Maurício Khuene, Miguel Reale Júnior, Nilo Batista, Nilzardo Carneiro Leão, Odone Sanguiné, Rogério Lauria Tucci, Rui Stoco, Sérgio de Oliveira Médici, Sérgio Marcos de Moraes Pitombo, Tatiana Viggiani Bicudo, Vicente Greco Filho, Weber Martins Batista.

Estrangeiros: Adolfo Ceretti, Anabela Miranda Rodrigues, Antonio Garcia-Pablos de Molina, Antonio Vercher Noguera, Benigno Rojas Via, Bernardo del Rosal Blasco, Carlos Gonzales Zorrilla, Carlos María Romeo-Casabona, David Balgún, Edmundo Hendler, Elio Morselli, Esther Gimenez-Salinas I Colomer, Eugenio Raúl Zaffaroni, Fernando Santa Cecília Garcia, Jésus-María Silva Sánchez, João Pedroso, Jorge de Figueiredo Dias, José Cerezo Mir, José Francisco de Faria Costa, Juan Bustos Ramírez, Kai Ambos, Luis Fernando Niño, Manuel da Costa Andrade, Manuel de Rivacoba y Rivacoba, María Paz Arenas Rodrigañez, Milton Cairoli Martinez, Norberto Spolansky, Pilar Gomes Pavón, Raúl Cervini, Roberto Bergalli, Sergio Moccia e Stella Maris Martinez.

Representante na Espanha: Antonio Vercher Noguera
Representante na Argentina: Juan Felix Marteau
Representante em Portugal: Claudia Maria Cruz Santos

As opiniões expressas nos artigos são de responsabilidade dos autores.

BIBLIOTECA

ISSN 1415-5400

REVISTA BRASILEIRA DE ciências criminais

Supremo Tribunal Federal Pesquisa ISO 9001:2000 Biblioteca Ministro José Néri da Silveira

36

Ano 9 • outubro-dezembro de 2001

Publicação oficial do
Instituto Brasileiro de Ciências Criminais - IBCCrim

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS

internacional, que, sendo da competência da Justiça Federal,[8] fará com que a competência assim também o seja para o crime de lavagem. Se o delito antecedente for o contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção (CP, art. 334) a competência será da Justiça Federal,[9] consoante confirma a Súmula 151 do STJ.[10] Tratando-se o crime antecedente de extorsão mediante seqüestro, a competência será em princípio da Justiça Estadual, visto que tal delito é contra o patrimônio. As infrações penais perpetradas contra a Administração Pública dependerão de esta ser do âmbito da União, caso em que a competência será da Justiça Federal, ou se darem em face do Estado-membro ou Município, o que leva à competência para a Justiça Estadual. Quanto ao crime de terrorismo, estamos ainda no aguardo do legislador infraconstitucional.

4. Conclusão

Este breve e despretensioso trabalho não teve por objetivo aprofundar de forma exaustiva o tema da competência para o "processo e julgamento dos crimes de lavagem", mas apenas delimitar, de uma forma indicativa alguns pontos de referência para distinguir os feitos que ficam sujeitos à competência da Justiça Federal daqueles da Justiça Estadual. Poderíamos sintetizar que a Justiça Federal será competente quando os bens jurídicos atingidos forem aqueles expressos no art. 2.º, III, *a*, ou quando for competente para o processo e julgamento do crime antecedente (art. 2.º, III, *b*), ficando os demais casos a cargo da Justiça Estadual.

Bibliografia

GRECO FILHO, Vicente. *Tóxicos: prevenção-repressão*. 11. ed. São Paulo : Saraiva, 1996.

MAIA, Rodolfo Tigre. *Lavagem de dinheiro – Anotações às disposições criminais da Lei 9.613/98*. São Paulo : Malheiros, 1999.

PODVAL, Roberto. "O bem jurídico do delito de lavagem de dinheiro", *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n. 24.

(8) Ensina Vicente Greco Filho que "o tráfico de entorpecentes será da competência da Justiça Federal se tiver conotações internacionais e da Justiça Estadual se não extravasar o território nacional" (*Tóxicos: prevenção-repressão*, p. 153).

(9) Lei 5.010: "Art. 61. Na Seção em que houver Varas da Justiça Federal especializadas em matéria criminal, a estas caberá o processo e julgamento dos mandados de segurança e de quaisquer ações ou incidentes relativos à apreensão de mercadorias entradas ou saídas irregularmente do país, ficando o juízo prevento para o procedimento penal do crime de contrabando ou descaminho" (CP, art. 334).

(10) Súm. 151 do STJ: "A competência para o processo e julgamento por crime de contrabando ou descaminho define-se pela prevenção do Juízo Federal do lugar da apreensão dos bens".

3. DIREITO PENAL ESPECIAL

3.4

CRIMES PREVIDENCIÁRIOS: ARTS. 168-A E 337-A DO CP – Aspectos gerais

HELOISA ESTELLITA SALOMÃO

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. O art. 168-A, *caput* e § 1.º, do CP: "apropriação indébita previdenciária": 2.1 A questão da *abolitio criminis*; 2.2 A questão do *animus rem sibi habendi*; 2.3 Os tipos penais: o *caput* e o § 1.º, I; 2.4 Os tipos penais: § 1.º, II; 2.5 Os tipos penais: § 1.º, III – 3. O art. 337-A do CP: "sonegação de contribuição previdenciária" – 4. Análise dos dispositivos à luz da Constituição Federal: 4.1 O bem jurídico tutelado; 4.2 Princípio da isonomia: 4.2.1 Introdução; 4.2.2 Sistema constitucional tributário e dignidade penal; 4.2.3 Espécies tributárias, destinação do produto arrecadado e a instrumentalidade do bem jurídico-penal tutelado; 4.2.4 O princípio constitucional da isonomia, a tutela penal da arrecadação tributária e o disposto nos arts. 168-A, § 1.º, I, do CP, e § 2.º, II, da Lei 8.137/90; 4.3 Princípio da proporcionalidade – Bibliografia.

Resumo: A Lei 9.983, de 14.07.2000, revogou expressamente o art. 95 da Lei 8.212/91 e, dentre outras, definiu novas figuras típicas destinadas a proteger a arrecadação em benefício da Previdência Social; assim, foram incorporados ao Código Penal os arts. 168-A (*Apropriação indébita previdenciária*) e 337-A (*Sonegação de contribuição previdenciária*). A alteração na disciplina dos chamados *crimes previdenciários*, na verdade, crimes contra a arrecadação tributária, suscitou questões como a da *abolitio criminis*, a da necessidade de *animus rem sibi habendi* (art. 168-A), que são analisadas no artigo, assim como aquelas relativas à definição do bem jurídico tutelado e à observância dos ditames constitucionais de isonomia e proporcionalidade da tutela penal.

Palavras-chave: direito penal tributário, crimes previdenciários, arts. 168-A e 337-A do CP, arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90, sonegação fiscal, apropriação indébita previdenciária, sonegação fiscal previdenciária, princípio da isonomia, princípio da proporcionalidade, bem jurídico tutelado, arrecadação tributária.

1. Introdução

A Lei 9.983, de 14.07.2000, alterou o Código Penal através da inserção de novas figuras delituosas. Dentre elas, duas importam ao tema tratado: as do art. 168-A e as do art. 337-A, que tratam, por assim dizer, de alguns aspectos da formação de receita tributária em favor da Seguridade Social.

Até a entrada em vigor da nova disciplina, a matéria relativa aos crimes "contra a Seguridade Social" encontrava-se disciplinada pelo art. 95 e suas alíneas, da Lei 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui seu Plano de Custeio e dá outras providências.

E, antes mesmo dessa lei, é importante lembrar, os crimes que tivessem por objeto quaisquer tributos e, portanto, aí incluídas as contribuições sociais (gênero no qual se incluem as contribuições previdenciárias),[1] submetiam-se ao tratamento uniforme da Lei 8.137/90, especialmente por seus arts. 1.º e 2.º.

Embora dando cumprimento ao que determina o art. 12, III, *b*, da LC 95/98,[2] fato é que a distribuição dos acréscimos pela Parte Especial do Código Penal deu-se, em nosso sentir, na forma de um "polvilhar" aleatório e assistemático.

Segundo observa o inestimável Alberto Silva Franco, ao "invés de adotar um posicionamento mais harmônico e concentrado, deu preferência à dispersão dos crimes previdenciários entre vários tipos já codificados, com o que deixou de dar o mínimo de coerência que seria exigível no tratamento das figuras típicas previdenciárias".[3] Daí ponderar que "seria bem mais razoável que os crimes previdenciários continuassem na legislação especial, com melhor reformulação, principalmente no tocante ao preceito sancionatório, e não fossem incorporados, de forma aleatória, no Código Penal".[4]

No mesmo sentido, entende Antonio Lopes Monteiro que o legislador deveria disciplinar a matéria numa lei específica; não o fazendo, acabou por criar enorme confusão: "Assim, se de um lado facilitou o trabalho do intérprete e do aplicador da lei situando as condutas criminalizadas dentro de um título e de um capítulo no Código Penal, por outro, em alguns casos, dificultou ao subsumir ao tipo penal principal as novas condutas descritas nas alterações".[5]

(1) Embora o entendimento predominante – adotado, inclusive, pelo STF (RE 146.733) –, entenda pela natureza tributária das contribuições sociais, cumpre registrar entendimentos divergentes (cf., neste sentido: GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura* sui generis*)*. São Paulo : Dialética, 2000, especialmente p. 73 *et seq.*).

(2) "Art. 12. A alteração da lei será feita: (...) III – nos demais casos, por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo, observadas as seguintes regras: (...) *b*) no acréscimo de dispositivos novos entre preceitos legais em vigor, é vedada, mesmo quando recomendável, qualquer renumeração, devendo ser utilizado o mesmo número do dispositivo imediatamente anterior, seguido de letras maiúsculas, em ordem alfabética, tantas quantas forem suficientes para identificar os acréscimos" (esta redação da alínea *b*, em vigor quando da aprovação da Lei 9.983/00, acabou por receber nova redação com a LC 107, de 26.04.2001).

(3) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui. *Código Penal e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo : RT, 2001. p. 2.777.

(4) Idem, ibidem, p. 2.776.

(5) MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social: Lei 9.983, de 14 de julho de 2000 – Texto, comentários e aspectos polêmicos*. São Paulo : Saraiva, 2000. p. 31.

Assim não parece pensar, porém, o renomado Rui Stoco, que observa que a nova lei "redefiniu os crimes contra a Previdência Social e não contra a 'Seguridade Social', como o fizera anteriormente, por equívoco, mas pulverizou as figuras admitidas como criminosas realocando-as em diversos títulos e capítulos do Código Penal". Tal proceder, em seu entendimento, está correto, na medida em que a inserção se fez "segundo a proteção jurídica estabelecida, ou seja, segundo o bem jurídico tutelado".[6]

Nestas anotações, nossa atenção estará exclusivamente voltada para os novos tipos penais inseridos pelos arts. 168-A e 337-A do CP, razão pela qual, neste momento, deixaremos de lado as questões relativas à extinção da punibilidade e ao perdão judicial nestes crimes.[7]

2. O art. 168-A, *caput* e § 1.º, do CP: "apropriação indébita previdenciária"

"*Apropriação indébita previdenciária*

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1.º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III – pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

(6) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 4.094.

(7) Remetemos o leitor, então, além das obras citadas no decorrer do texto, às seguintes: EISELE, Andreas. "A reparação do dano no direito penal tributário". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001, p. 9-30; SALOMÃO, Heloisa Estellita. "O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 168-A, § 1.º, I, Código Penal)". Ibidem, p. 93-106; BORGES, Paulo Cesar. "Apontamentos sobre os crimes tributários e a quebra do sigilo bancário". Ibidem, p. 213-234; ROSENTHAL, Sérgio. "A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000". Ibidem, p. 257-272; STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. "As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000". Ibidem, p. 289-303; JESUS, Damásio E. de. "Sonegação de contribuição previdenciária e perdão judicial". *Boletim Síntese*, out. 2000, p. 3-4; SALOMÃO, Heloisa Estellita. "Novos crimes previdenciários. Lei 9.983, de 14 de julho de 2000: primeiras impressões". *Revista Dialética de Direito Tributário* 64/70-90, 2001.

§ 2.º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 3.º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais".

2.1 *A questão da* abolitio criminis

A Lei 9.983/00 não se restringiu a criar novas figuras penais mas, além disso, determinou, em seu art. 3.º, a revogação do art. 95, e suas letras, da Lei 8.212/91,[8] dispositivo no qual, justamente, encontrava-se a figura típica de maior ocorrência na matéria, descrita na letra *d*.

Em função disso, levantou-se a questão acerca da possível *abolitio criminis* das condutas antes consideradas delituosas sob a égide do art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, dada a aparente diversidade entre os tipos penais novo e revogado.

De fato, não se pode negar que a descrição típica não é idêntica. Vejamos:

"Art. 95. Constitui crime:

(...)

d) deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público; (...)" (Lei 8.212/91).

"Apropriação indébita previdenciária

Art. 168-A. (...)

§ 1.º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Código Penal)".[9]

(8) Cumpre relembrar, pelo caráter inusitado, que somente às condutas descritas nas letras *d*, *e* e *f* foi cominada sanção penal, tendo-se quedado silente o legislador quanto à cominação sancionatória para as demais condutas previstas nas demais alíneas. Cf., a respeito: SOUZA, Nelson Bernardes de. "Ilícitos previdenciários: crime sem pena?", *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos* 16/285-297, Bauru, nov./mar. 1996/1997.

(9) Não entendemos que o *caput* do art. 168-A aplique-se a todas as hipóteses antes definidas na alínea *d* do art. 95 (cf. *infra*).

Em razão da diversa redação e da revogação da figura antecedente, entendem pela *abolitio criminis* das condutas descritas no dispositivo revogado renomados penalistas como Roberto Podval, Janaína Paschoal e Luiz Henrique Pinheiro Bittencourt.[10]

Há, inclusive, decisões nesse sentido:

"Penal. Constitucional. *Habeas corpus*. Art. 95, *d* e *f*. Apropriação indébita previdenciária. Revogação Lei 9.983/2000, art. 3.º. Princípio constitucional da irretroatividade da lei penal. *Abolitio criminis*. Extinção da punibilidade.

– Dispositivos contidos na denúncia, art. 95, *d* e *f*, da Lei 8.212/91, foram revogados pelo art. 3.º da Lei 9.983, de 14.07.2000, por força do princípio constitucional da irretroatividade da lei penal (art. 5.º, XXXIX e XL, da CF), também presente no art. 2.º e par. ún. do CP.

– Concessão do *habeas corpus* para declarar extinta a punibilidade de (...)" (TRF 5.ª Reg., HC 2000.05.00.026463-7, rela. Juíza Margarida Cantarelli, j. 03.05.2001, *DJU* 06.07.2001, Seção 2, p. 248);

"Processo penal. Recurso em sentido estrito. Crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias – Lei 8.212/91, art. 95, *d* – Revogado pela Lei 9.903, 14.07.2000.

Extinção da punibilidade na forma do art. 107, III, do CP.

Recurso improvido" (TRF 5.ª Reg., RC 98.05.52855-3, rel. Juiz Ubaldo Ataíde Cavalcante, *DJU* 07.05.2001, Seção 2, p. 198).

"Processo penal. Recurso em sentido estrito. Crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias revogado (Lei 8.212/91, art. 95, *d*, revogado pela Lei 9.983, 14.07.2000.

Extinção da punibilidade na forma do art. 107, III, do CP.

Recurso improvido" (TRF da 5.ª Reg., ReCrim 283-CE, 1.ª T., rel. Juiz Ubaldo Ataíde Cavalcante, *DJU* 06.04.2001, Seção 2, p. 302).

"Penal. Lei 8.212/91, art. 95, *d*, revogado pela Lei 9.983/2000, art. 3.º. *Abolitio criminis*.

– Em face de expressa revogação do dispositivo legal (Lei 8.212/91, art. 95, *d*) que ensejaram o oferecimento da denúncia, evidentemente não há mais como aplicá-los nem como fazer incidir sobre tais condutas os dispositivos da lei mais nova.

(10) Cf. PODVAL, Roberto. "Legislação e tributos". *Valor Econômico* de 09.01.2001, São Paulo, p. E1; PASCHOAL, Janaína C. "Houve *abolitio criminis* nos crimes previdenciários". In <www.direitocriminal.com.br>, acesso em 27.02.2001; BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. "A *abolitio criminis* do art. 95 da Lei 8.212/91, pela Lei 9.983, de 14 de julho de 2000", *Boletim IBCCrim*, São Paulo 95/15, out. 2000.

– Necessário se faz a utilização da *abolitio criminis*, contida no art. 2.º do CP, declarando-se a extinção da punibilidade, nos termos do art. 107, III, do mesmo *Codex*.

– A nova definição jurídica do fato não acarreta conseqüência para a hipótese tratada nos autos, sob pena de ofensa à garantia constitucional da irretroatividade.

– Extinta a punibilidade, julgado prejudicado o recurso, em razão da *abolitio criminis*, com fulcro no art. 107, III, do CP" (TRF da 5.ª Reg., ReCrim 297-CE, 1.ª T., rel. Juiz Castro Meira, 16.11.2000).

"Penal. Lei 8.212/91. Art. 95, *d* e *f*, revogado pela Lei 9.983/2000, art. 3.º. Art. 171 do CP. *Abolitio criminis*.

– Em face de expressa revogação dos dispositivos legais (Lei 8.212/91, art. 95, *d* e *f*) que ensejam o oferecimento da denúncia, evidentemente não há mais como aplicá-los nem como fazer incidir sobre tais condutas os dispositivos da lei mais nova.

– Necessário se faz a utilização da *abolitio criminis*, contida no art. 2.º do Código Penal, declarando-se a extinção da punibilidade, nos termos do art. 107, III, do mesmo *Codex*.

– A nova definição jurídica do fato não acarreta conseqüência para a hipótese tratada nos autos, sob pena de ofensa à garantia constitucional da irretroatividade.

– Não subsiste o crime do art. 171 do CP, tendo em vista que a ilicitude referida na denúncia foi mero instrumento para a consumação do delito ora atingido pela *abolitio criminis*, em face do princípio da especialidade.

– Extinção da punibilidade do réu, prejudicada a apelação, em face da *abolitio criminis*, com fulcro no art. 107, III, do CP" (TRF da 5.ª Reg., ApCrim 351-CE, 1.ª T., rel. Juiz Castro Meira, 09.11.2000, *DJU* 22.12.2000, Seção 2, p. 76).

Parece-nos, porém, e com a devida vênia dos que entendem desta forma, que não é o caso de *abolitio criminis*.

Embora, efetivamente, a descrição típica não seja idêntica, a conduta incriminada é a mesma. Basta o seguinte questionamento: quem deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público, estará cometendo algum delito à luz do disposto no art. 168-A? A resposta, parece-nos, será positiva. Ora, a conduta acima descrita é exatamente aquela inserida no revogado art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, que passa, agora, a ser regida pelo novel art. 168-A do CP.

Não se pode negar, porém, que há novos elementos típicos, como, por exemplo, *prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social, descontada de pagamento efetuado a segurados*, a terceiros ou arrecadada do público.

Ocorre que não são elementos que tornem este tipo especial relativamente àquele revogado. O estabelecimento do prazo por lei estava inserido na expressão *época própria* e esteve, anote-se, por todo o período de vigência da Lei 8.212/91, previsto nesta mesma lei. A circunstância de a quantia "ser destinada" à "previdência social" já estava, igualmente, inserida na expressão Seguridade Social que a engloba (v. *infra*). O mesmo sucede com as expressões *descontada* e *pagamento efetuado*, as quais, conforme se colhe do disposto no art. 30 da Lei 8.212/91, integram o *arrecadar* mencionado pelo dispositivo revogado:

"Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I – a empresa é obrigada a:

a) *arrecadar* as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, *descontando-as* da respectiva remuneração;

b) *recolher o produto arrecadado* na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inc. IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (...)" (g.n.).

Elementos especificadores, segundo a magistral lição de Taipa de Carvalho, não consubstanciam lei especial que despenaliza a conduta anteriormente descrita de forma menos minuciosa: "*há que distinguir entre 'especialização' e 'especificação'*, entre *LN (Lei Nova) especial e LN especificadora*: no primeiro caso, o elemento *ex novo* inserido no tipo penal traduz um *conceito que não estava implícito no conceito (geral) da LA*(Lei Anterior), isto é, acrescenta algo de novo ao tipo legal da LA; no segundo caso, o elemento *ex novo* inserido no tipo penal traduz um *conceito que já estava necessária e lógica, embora só implicitamente, contido no conceito (geral) da LA*, isto é, *não acrescenta um 'aliquid'* novo ao tipo legal da LA, mas apenas *especifica o âmbito de intervenção do conceito (elemento) da LA*, não se podendo, rigorosamente, dizer que a LN é uma lei especial face à LA".[11] Daí que, conclui, "quando a LN, mediante a adição de novos elementos, restringe a extensão da punibilidade, há despenalização se o elemento adicionado é especializador; não há despenalização, se o elemento adicionado é especificador".[12]

Neste sentido, entre outros, o entendimento dos Ilustres Alberto Silva Franco,[13] Rui Stoco,[14] Cezar Roberto Bitencourt,[15] Luiz Flávio Gomes[16] e de José

(11) CARVALHO, Américo A. Taipa. *Sucessão de leis penais*. Coimbra : Coimbra Ed., 1990. p. 144-145.

(12) Idem, ibidem, p. 145; nas páginas seguintes, o autor demonstra a validade das assertivas através de exemplos (cf. p. 146 *et seq.*).

(13) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 2.778.

(14) Idem, ibidem, p. 4.095.

(15) "Da apropriação indébita previdenciária". In <www.direitocriminal.com.br>, acesso em 22.07.2001.

(16) *Crimes previdenciários*. São Paulo : RT, 2001. p. 18 *et seq.*

Paulo Baltazar Júnior.[17] Registrando-se, inclusive, algumas decisões que já apreciaram a matéria:

"I – Com o transcurso, em 16 de outubro de 2000, do período de *vacatio legis* da Lei 9.983/2000, operou-se a revogação do art. 95 da Lei 8.212/91 e a implementação do delito de 'Apropriação Indébita Previdenciária', previsto no art. 168-A do CP, figura delitiva que manteve as mesmas linhas da descrição típica veiculada no vetusto art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, diminuindo de 6 (seis) para 5 (cinco) anos a pena máxima abstrata cominada ao delito" (TRF da 3.ª Reg., ReCrim 1856-SP, 1.ª T., rel. Des. Theotonio Costa, j. 17.04.2001, *DJU* 05.06.2001, p. 924).

"III – A promulgação da Lei 9.983, de 14.07.2000, não implica na descriminalização da conduta do agente, na medida em que o não recolhimento de contribuição destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público, continua sendo crime. Basta comparar os dois dispositivos (o art. 95, *d*, da Lei 8.212 e o art. 1.º da Lei 9.983, de 14.07.2000), para se verificar que subsiste como fato típico, antijurídico e culpável a conduta daquele que não recolhe contribuição destinada à previdência social e que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados ou a terceiros" (TRF da 3.ª Reg., HC 2000.03.00.014818-9/SP, rel. Juiz Federal convocado Manoel Álvares, *DJU* 04.04.2001, Seção 2, p. 227).

"Não recolhimento de contribuições previdenciárias. Lei 9.983/2000. *Abolitio criminis*. Inocorrência. Art. 168-A do CP.

O art. 3.º da Lei 9.983/00 revogou expressamente o art. 95, *d*, da Lei 8.212/91. Ocorre que se por um lado houve a revogação do citado artigo, por outro, a própria Lei 9.983 dispôs sobre a mesma conduta prevendo-a, agora, no art. 168-A do CP. Dessa forma, não há falar em *abolitio criminis*" (TRF da 4.ª Reg., RSE 2001.72.04.001525-6, rel. Juiz Vilson Darós, *DJU* de 06.06.2001, Seção 2, p. 1443, j. 03.05.2001).

2.2 *A questão do* animus rem sibi habendi

Orientado-se pela rubrica atribuída pelo legislador ao novo dispositivo legal ("apropriação indébita previdenciária") e por sua colocação topográfica, sustentam renomados estudiosos que quaisquer das condutas descritas no art. 168-A do CP exigem, do autor, para a adequação típica, o *animus rem sibi habendi*.

Para aqueles que assim entendem, a colocação topográfica dos crimes entre aqueles contra o patrimônio e logo em seguida ao clássico delito de apropriação indébita, foi um acerto.[18]

(17) Conferência proferida em abril de 2001, Porto alegre-RS, ITEC – IBCCrim.

(18) PODVAL, Roberto e MANDEL, Paula Kahan. "Crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei n. 9.983, de 14.07.2000", *Revista Dialética de Direito Tributário* 65/107, São Paulo.

Roberto Podval e Paula Kahan Mandel, com base nesses fundamentos, afirmam que "a Lei 9.983/00 submeteu o antigo delito de não-recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 95, *d*, da Lei 8.212/91) ao regime jurídico do delito de apropriação indébita",[19] passando a ser necessária "a prova, não somente do dolo genérico de não recolher o valor devido ao Instituto Nacional do Seguro Social (isto é, da intenção do agente apropriar-se dos valores), como também, e principalmente, do dolo específico do agente em querer trazer com isso um benefício a si mesmo ou a terceiros".[20]

Luiz Flávio Gomes julga, igualmente, necessária a aferição do *animus rem sibi habendi*. Com a didática que lhe é peculiar, diferencia a mera apropriação da apropriação indébita: "Recorde-se que a simples omissão do emprego da coisa ao fim determinado não significa automaticamente o delito de apropriação indébita. Isso significa uma apropriação, sim, mas pode ser ou não ser indébita. Para que se configure a apropriação indébita urge que a omissão seja precedida ou acompanhada (leia-se: iluminada) de circunstâncias que revelem um especial *animus rem sibi habendi* (ânimo de ter a coisa para si embora podendo repassá-la à previdência)".[21] E, continua: "o delito de apropriação, em suma, 'pressupõe, conceitualmente, a intenção definitiva de não restituir a coisa ou desviá-la do fim para que foi entregue... é óbvio que tal intenção ou ciência é integrante do dolo do agente. A ausência do *animus rem sibi habendi* exclui, subjetivamente, a apropriação indébita'. Não existe a figura culposa".[22]

Arremata o festejado Professor:

"O que justifica a intervenção penal, portanto, não é a simples apropriação daquilo que se devia repassar e não se repassou ao INSS. Até aqui temos apenas um ilícito administrativo. O castigo penal cobra relevância somente quando a apropriação se torna indevida (indébita), isto é, quando é acompanhada de alguma fraude ou engano ou má-fé. Quando se trata, enfim, de um não pagamento atribuível a um devedor fraudulento, contumaz, relapso. São todas essas circunstâncias que iluminam a apropriação indébita previdenciária, para transformá-la numa apropriação criminosa. Ao juiz, em cada caso concreto, cabe discernir (e bem) o inadimplente do delinqüente".[23]

O mesmo entendimento é, ainda, compartilhado por Cezar Roberto Bitencourt: "Tratando-se de *apropriação indébita* é indispensável o *elemento subjetivo especial do injusto*, representado pelo *especial fim* de apropriar-se dos valores pertencentes à previdência social, isto é, o agente apossa-se com a intenção de não restituí-los".[24]

(19) Ibidem, p. 109.

(20) Ibidem, p. 110.

(21) GOMES, Luiz Flávio, op. cit., p. 48.

(22) Ibidem, p. 48.

(23) Ibidem, p. 55.

(24) BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit.

BIBLIOTECA

Já há, inclusive, decisões neste exato sentido:

"Penal. Não recolhimento de contribuições previdenciárias. Lei 8.212, art. 95, *d*. Lei 9.983/2000. Materialidade. Comprovação. Dolo. Necessidade. Real capacidade de agir. Precedentes.

1 – Conforme se depreende da simples leitura do tipo do art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, analisando-se a questão sob a ótica anterior à promulgação da Lei 9.983/2000, que revogou o dispositivo legal mencionado e que entendia o delito como omissivo, é indispensável que os valores não recolhidos aos cofres públicos tenham sido arrecadados pelo agente; não se punindo a simples desídia de não se proceder à arrecadação e posterior repasse.

2 – Não há que se confundir o inadimplente com o sonegador fiscal, vez que, em ambos, existe um ponto comum – o não pagamento –, porém, em relação a este último, impõe-se o demonstrativo de que tenha agido de forma fraudulenta, sob pena de se travestir a ação penal em verdadeira execução fiscal.

3 – Sob a ótica da nova Lei 9.983/2000 que, revogando o dispositivo legal em análise, inseriu o tipo no Código Penal, no Capítulo da 'Apropriação Indébita', no art. 168-A – 'Apropriação indébita previdenciária – AC' –, temos que volta a ser o delito da modalidade de apropriação indébita, como indica o próprio texto legal e o *nomen juris*, pelo que, novamente passa a ser exigido o dolo específico referente ao *animus rem sibi habendi* (a vontade de apropriação da coisa alheia, sem pretensão de restituí-la), de modo que não demonstrado tal elemento subjetivo pela acusação, exclui-se o tipo legal.

4 – Dessa forma, tem-se que para a configuração do crime agora tipificado no art. 168-A do CP, por cuja prática responde a recorrida, é imprescindível a comprovação do dolo consistente na vontade de apropriar-se dos valores não recolhidos à Previdência, ou ainda, desviá-los para outros fins, sendo o *animus rem sibi habendi* de sua essencialidade.

5 – De toda sorte, quer se entenda o delito na modalidade de crime omissivo, nos termos do art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, quer na modalidade de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do CP, em cuja redação se inseriu por força da Lei 9.982/2000, não tendo produzido, *in casu*, o órgão acusatório qualquer prova a evidenciar que a recorrida não atuou conforme o resultado esperado pela norma penal (recolhimento do tributo) de forma livre e consciente, ou seja, não comprovou a real possibilidade de agir conforme previsão legal, tendo atuado com vontade livre e consciente de não recolher as contribuições previdenciárias junto ao INSS, ou que tenha ela atuado de forma dolosa, seja o dolo de não recolher, o dolo específico de fraudar e o dolo específico de apropriar-se, cuja ação é exigida pelo 'novo' tipo penal, não tendo restado comprovado nos autos a existência do elemento subjetivo do tipo, a absolvição se impõe.

6 – Recurso a que se conhece e a que se nega provimento" (TRF 2.ª Reg., AC 2000.02.01.053709-7, rel. Juiz Rogério Vieira de Carvalho, *DJU* 19.06.2001, Seção 2, p. 347, j. 23.03.2001).

"Recurso em sentido estrito. Rejeição da denúncia. Apropriação indébita previdenciária. Art. 168-A do CP. Comprovação do *animus rem sibi habendi*. Eficácia retroativa da *lex mitior*. Demonstração da efetiva ocorrência dos descontos pelo empregador. Descabimento. Incidência da presunção *iuris tantum* de regularidade e oportunidade dos descontos previdenciários a cargo da empresa. Inteligência do § 5.º do art. 33 da Lei 8.212/91. Recurso provido.

I – Com o transcurso, em 16.10.2000, do período de *vacatio legis* da Lei 9.983/2000, operou-se a revogação do art. 95 da Lei 8.212/91 e a implementação do delito de 'Apropriação Indébita Previdenciária', previsto no art. 168-A do CP, figura delitiva que manteve as mesmas linhas da descrição típica veiculada no vetusto art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, diminuindo de 6 (seis) para 5 (cinco) anos a pena máxima abstrata cominada ao delito.

II – A inovação de maior relevo residente no fato de que a apropriação indébita previdenciária, como subtipo do delito de apropriação indébita, tem a mesma natureza desta figura delitiva e está sujeita a todos os requisitos exigidos para a sua configuração, dentre eles, o elemento subjetivo da apropriação indébita, qual seja, a vontade livre e consciente do sujeito de apropriar-se de coisa alheia móvel de que tem a posse ou detenção, o *animus rem sibi habendi*.

III – Assim como na pena, também neste aspecto a lei possui efeitos retroativos, por se tratar de inovação mais benéfica ao acusado e limitativa da atividade persecutória do Estado, alcançando os fatos a ela anteriores, de tal forma que mesmo nos delitos consumados sob a vigência da Lei 8.212/91, a demonstração do elemento subjetivo do tipo da apropriação indébita previdenciária constitui requisito indispensável à configuração do delito.

IV – Nos delitos de apropriação indébita previdenciária afigura-se incabível a exigência de comprovação da efetiva realização dos descontos lançados na folha de pagamentos, ou mesmo da confrontação dos valores constantes da folha de salários com os lançamentos contábeis a eles referentes, pois a mesma Lei 8.212/91, no § 5.º de seu art. 33, erigiu em presunção *iuris tantum* a regularidade e oportunidade dos descontos previdenciários efetuados pela empresa.

V – Ainda que o resumo da folha de pagamentos não espelhe com fidelidade os fatos geradores das contribuições devidas tanto pela empresa como pelos empregados, o art. 235 do Dec. 3.048/99 (Regulamento de Custeio) permite à Autarquia lançar de ofício as contribuições devidas caso a fiscalização venha a constatar que a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

VI – Veicula descrição fática hábil à instauração da *persecutio criminis* denúncia amparada nas peças de informação colhidas no processo administrativo fiscal instaurado pela Autarquia Previdenciária, no qual houve o lançamento dos créditos tributários apontados na denúncia através de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, baseada nos valores dos descontos constantes de resumo da folha de salários emitido pela própria empresa autuada, e que foi por esta apre-

sentado à fiscalização, documento que especificou, mês a mês, as remunerações pagas ou creditadas a todos os seus empregados durante o período da retenção incriminada, bem como as deduções sobre elas incidentes, inclusive da contribuição devida ao INSS.

VII – Uma vez certa a efetiva ocorrência do fato gerador das contribuições sociais devidas pelos empregados, constitui a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD que instruiu a denúncia prova suficiente da efetiva ocorrência da retenção incriminada, sendo que os eventuais questionamentos acerca da regularidade do lançamento e da exigibilidade do débito incriminado na denúncia encontram na via do devido processo tributário a sede adequada para a sua dedução, prevalecendo, para todos os efeitos, a certeza e liquidez do crédito tributário definitivamente constituído no processo administrativo que acompanhou a denúncia a conferir inequívoca justa causa para a ação penal.

VIII – Recurso improvido" (TRF da 3.ª Reg., ReCrim 1999.61.06.003103-4, 1.ª T., rel. Des. Theotonio Costa, 17.04.2001, *DJU* 05.06.2001, p. 924).

"*Habeas corpus*. Crime contra a seguridade social. Art. 95, *d*, da Lei 8.212/91. Dificuldades financeiras. Depositário infiel – Lei 8.866/94. Alegação de descriminalização da conduta – Lei 9.983/00. Refis – Lei 9.964/2000.

I – As dificuldades econômicas alegadas pelos impetrantes e que serviriam de causa para excluir tanto o ânimo de apropriação, como a reprovabilidade da conduta, é matéria a ser discutida e comprovada no âmbito da ação penal, ultrapassando, em muito, os estreitos limites de cognição do presente *habeas corpus*.

II – A Lei 8.866/94 disciplinou a questão do depositário infiel de valores pertencentes à Fazenda Pública. Com sua promulgação, o que aconteceu foi que o arrecadador de contribuições sociais de terceiros passou, na esfera cível, a ser considerado depositário, sujeitando-se às penas de depositário infiel quando não as recolher no prazo legal. Todavia, referida norma não configura hipótese de supressão da figura descrita no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91.

III – A promulgação da Lei 9.983, de 14.07.2000, não implica na descriminalização da conduta do agente, na medida em que o não recolhimento de contribuição destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público, continua sendo crime. Basta comparar os dois dispositivos (o art. 95, *d*, da Lei 8.212 e o art. 1.º da Lei 9.983, de 14.07.2000), para se verificar que subsiste como fato típico, antijurídico e culpável a conduta daquele que não recolhe contribuição destinada à previdência social e que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados ou a terceiros.

IV – A redação dada pelo art. 1.º da Lei 9.983, de 14.07.2000, que insere no Código Penal a conduta delitiva da apropriação indébita previdenciária, não resultou na extinção da punibilidade das condutas realizadas na vigência do art. 95, *c*, da Lei 8.212/91, mas exige, para condenação dos acusados, a comprovação da intenção de apropriar-se da coisa, qual seja a presença do elemento subjetivo do tipo que é o dolo de apropriar-se do bem juridicamente tutelado pela norma.

V – A Lei 9.964, de 10.04.2000, regulamentada pelo Dec. 3.431, de 24.04.2000, instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, que tem por objetivo promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29.02.2000.

VI – A inclusão da empresa nesse programa de recuperação fiscal resulta no âmbito penal na suspensão da pretensão punitiva do Estado, algo novo em nosso ordenamento jurídico, já que esta não se confunde com a suspensão do processo e da prescrição em razão da revelia (art. 366 do CPP); com a suspensão condicional da pena (art. 77 do CP) ou com a suspensão condicional do processo (art. 89 da Lei 9.099/95). A suspensão da pretensão punitiva do Estado resulta na suspensão da pretensão do Estado de punir o ilícito criminal, de modo que a ação penal não poderá sequer ser proposta enquanto perdurar a inclusão da empresa no Programa de Recuperação Fiscal. A contrapartida da suspensão da pretensão punitiva é a suspensão do curso da prescrição. Mas a citada suspensão somente ocorrerá se a inclusão da empresa no referido Programa tiver ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal (art. 15, *caput*, da Lei 9.964/00).

VII – A inclusão dos impetrantes no Programa de Recuperação Fiscal ocorreu após o recebimento da denúncia e também não houve pagamento integral do débito, inocorrendo, assim, a pretendida extinção da punibilidade.

VIII – Ordem denegada" (TRF da 3.ª Reg., HC 2000.03.00.014818-9/SP, 2.ª T., rel. Des. conv. Manoel Álvares, j. 06.03.2000, *DJU* 04.04.2001, Seção 2, p. 227).

Inobstante a força dos argumentos empregados e a autoridade dos que sustentam a necessidade do *animus rem sibi habendi*, pensamos que melhor entendimento é aquele adotado por Alberto Silva Franco, Andreas Eisele,[25] Rodrigo Sánchez Rios,[26] Francisco Dias Teixeira,[27] dentre outros, no sentido da desnecessidade deste especial ânimo.

"A posição topográfica do tipo do art. 168-A logo abaixo do art. 168 do CP não permite, por outro lado, que os elementos de composição de um tipo se extrapolem para o outro",[28] assevera Alberto Silva Franco. E mais: a sua inserção "no Código Penal não o transforma, por um passe de mágica legislativa, em crime de

(25) EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 132.

(26) RIOS, Rodrigo Sánchez. *Tutela penal da Seguridade Social*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 35.

(27) TEIXEIRA, Francisco Dias. "Crime contra a Previdência Social em face da Lei 9.983/2000", *Boletim dos Procuradores da República* 30/5, out. 2000.

(28) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 2.779.

apropriação indébita, nem faz perder sua condição de delito relativo à arrecadação de contribuições previdenciárias".[29]

Parece-nos, assim, que o fato de inserir-se um artigo "x-A" não implica torná-lo como que um parágrafo do artigo "x"; trata-se de um novo e autônomo artigo, no caso, de uma nova e autônoma norma incriminadora. Não se aperceber desta circunstância é que conduz à interpretação de que, por exemplo, o art. 168-A seria uma nova modalidade da apropriação indébita prevista no art. 168, passando-se a exigir, naquele fato típico também, o *animus rem sibi habendi* (apropriar-se indevidamente), o que uma leitura detida o art. 168-A não parece sugerir.[30]

A autonomia dos artigos "-A"s, "-B"s, "-C"s, e assim por diante, colhe-se, ainda, do exame da colocação topográfica do art. 337-A – que trata de verdadeira hipótese de crime de lesão à arrecadação tributária das contribuições previdenciárias –, precedido pela seguinte norma incriminadora:

"*Subtração ou inutilização de livro ou documento*

Art. 337. Subtrair, ou inutilizar, total ou parcialmente, livro oficial, processo ou documento confiado à custódia de funcionário, em razão de ofício, ou de particular em serviço público:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, se o fato não constitui crime mais grave".

Aliás, o fenômeno da existência de normas incriminadoras tutelando bens jurídicos diversos no interior de um mesmo artigo não é novo. Para nos restringirmos apenas aos crimes contra a arrecadação tributária, basta pensar no caso do art. 334 do CP, que tutela tanto a arrecadação tributária (descaminho), como a saúde e a moralidade públicas (contrabando),[31] e que é fruto de uma intervenção legislativa muito parecida com a feita pela novel Lei 9.983/00, na medida em que, como observa Sérgio Rosenthal, "a redação atualmente estampada no Código Penal brasileiro é fruto da alteração trazida pela chamada Lei dos Crimes de Sonegação Fiscal, que em 1965 introduziu os §§ 1.º e 2.º aos tipos já anteriormente definidos".[32]

(29) Idem, ibidem, p. 2.783-2.784.

(30) Com esta afirmação e as ponderações que a cercam, atualizamos entendimento anterior (cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita. "O crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6, especialmente p. 38, São Paulo).

(31) Neste sentido, cf. por todos: ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho*. São Paulo : Ed. Nacional, 1999. p. 24-25. O mesmo fenômeno ocorre no interior das normas incriminadoras do art. 2.º da Lei 8.137/90 (cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita, *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*, São Paulo, RT, 2001).

(32) ROSENTHAL, Sérgio, A extinção da punibilidade..., p. 25.

A par disso, a leitura das figuras típicas encartadas no art. 168-A não trazem como elemento a apropriação, muito menos indébita, da quantia recolhida, descontada, reembolsada, razão pela qual, em respeito ao princípio da legalidade, parece-nos que não se pode exigi-la como requisito da adequação típica.

Luiz Flávio Gomes faz severas e acertadas críticas ao posicionamento que confunde *inadimplente* com *delinqüente*.[33] E, conforme se colhe do que dizíamos acima, efetivamente nos parece que o legislador pretende punir uma simples desobediência à norma, especialmente no caso do § 1.º, I, do art. 168-A do CP, não exigindo fraude ou má-fé, mas a mera inadimplência, precedida do anterior desconto.[34] Dizer isto, porém, não é, de forma alguma, afirmar o acerto da norma incriminadora, mas, sim, que está estabelecido o pressuposto de uma outra questão: seria esta norma incriminadora compatível com o sistema jurídico-constitucional, especificamente com a vedação constitucional de prisão por dívida?

2.3 *Os tipos penais: o* caput *e o § 1.º, I*

Aparentemente, o *caput* e o inc. I do § 1.º deste art. 168-A do CP incriminariam condutas idênticas e reproduziriam, com pequenas alterações, a antiga norma do art. 95, *d*, da Lei 8.212/91.

A figura do *caput* parece destinar-se, porém, às instituições financeiras que recebem as quantias recolhidas dos contribuintes, conforme exige o tipo e de acordo com o disposto no art. 60, *caput*, da Lei 8.212/91, que autoriza a arrecadação das contribuições através da rede bancária.[35]

E esta parece ser a interpretação mais adequada na medida em que não há, aí, obrigação tributária, já que a quantia devida pela rede bancária à Seguridade Social não se coaduna com a definição legal de tributo: a prestação pecuniária de que trata o *caput* do art. 168-A não é instituída em lei, mas, sim, em convênio.

O Código Tributário Nacional assim define o tributo:

"Art. 3.º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

"Essa hipótese", afirma Francisco Dias Teixeira, "refere-se aos estabelecimentos bancários, ou quaisquer outros, autorizados a receber, do contribuinte, o recolhimento de contribuição previdenciária, e que, no entanto, deixam de repas-

(33) GOMES, Luiz Flávio, op. cit., p. 28, 31, 32 e 54.

(34) Sobre a questão do *desconto*, cf. *infra*.

(35) Lei 8.212/91, art. 60, *caput*: "A arrecadação da receita prevista nas alíneas *a*, *b* e *c* do par. ún. do art. 11 e o pagamento dos benefícios da Seguridade Social serão realizados através da rede bancária ou por outras formas, nos termos e condições aprovados pelo Conselho Nacional de Seguridade Social".

BIBLIOTECA

sar à Autarquia, no prazo legal ou convencional, os valores recolhidos pelo contribuinte".[36]

Tecnicamente, a hipótese que mais nos interessa é a prevista no § 1.º, I:

"§ 1.º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público".

Segundo a lei de regência, a empresa é obrigada a "arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração" (art. 30, *a*, da Lei 8.212/91) e a "recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior" (art. 30, *b*, da Lei 8.212/91).

Neste § 1.º, I, o autor do delito é a "empresa" (ainda que instituição bancária, mas na condição de empregadora, e, portanto, de sujeito passivo de uma relação tributária) que, em perfeita consonância com o disposto no art. 30, *a* e *b*, da Lei 8.212/91, é a responsável pelo desconto e recolhimento das contribuições devidas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos.

A diferenciação perde, porém, sua força quando nos atentamos para o período final do § 1.º, I, que acrescenta: "e arrecadadas do público"; o que permite, perfeitamente, afirmar que a incriminação se volta, aqui também, contra as instituições bancárias enquanto órgãos competentes para o recebimento dos pagamentos feitos ao INSS,[37] não, todavia, o contrário: que a conduta prevista no § 1.º, I, possa encontrar guarida naquela prevista no *caput*.

De qualquer forma, a conduta antes abrangida pelo art. 95, *d*, da Lei 8.212/90, e de maior incidência, encontra-se agora, s.m.j., definida neste § 1.º, I, do art. 168-A, primeira parte.

A nova redação exige, porém, e ao contrário da anterior, que falava em época própria (!), que o prazo tenha origem legal, isto é, que esteja estabelecido em lei. Este prazo é aquele estabelecido no art. 30, *b*, da Lei 8.212/91 (cf. *supra*).

Deve-se chamar a atenção para o fato de que, embora entendamos não haver exigência de apropriação da quantia descontada, deverá ela ter sido efetivamente descontada do pagamento feito ao segurado, ou seja, o numerário deve existir quando do pagamento e deve, posteriormente, deixar de ser recolhido pelo responsável tributário, a "empresa-empregadora". Não basta, assim, a pura e simples omissão do recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, é necessário seu anterior e real desconto dos pagamentos efetuados aos segurados e a terceiros. Nas palavras de Alberto Silva Franco, "o delito do art. 168-A do CP não se exaure no simples não repasse ou não recolhimento da contribuição previdenciária retida, mas exige, como pressuposto material, a comprovação de que foi realmente efetuado esse desconto".[38]

(36) TEIXEIRA, Francisco Dias, op. cit., p. 4.

(37) Sobre o tema e na vigência do art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, consulte-se: CONRADO, Paulo César. "Crimes de falta de recolhimento de contribuição previdenciária: o art. 2.º, II, da Lei 8.137/90 *versus* o art. 95, alínea *d*, da Lei 8.212/91", *Revista Dialética de Direito Tributário* 16/36-41, São Paulo.

Esta exigência típica, todavia, não é nova – embora desatendida sistematicamente na vigência da Lei 8.212/91 – e já se encontrava contemplada pelo revogado art. 95, *d*, quando exigia que a quantia tivesse sido anteriormente *arrecadada* do segurado pois, como vimos, *arrecadar implica descontar* (art. 30, *a*, Lei 8.212/91).

Trata-se de hipótese de crime de conduta mista: uma comissiva antecedente e outra omissiva subseqüente.[39] A omissão – o deixar de fazer o que a lei determina – deverá, neste caso, ser precedida de uma conduta comissiva: a) a de descontar a (o montante devido a título de) contribuição previdenciária do pagamento efetuado a segurados; ou, b) a de arrecadar do público (o montante devido a título de contribuição previdenciária).

A par disso, elemento do tipo objetivo dos crimes omissivos é a *capacidade concreta de agir*, que exprime o "poder de realizar a ação mandada, definida pela natureza da ação e condições pessoais do autor (...). A legislação brasileira consagra esse requisito no art. 13, § 2.º, CP: a omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado".[40]

Conseqüentemente, talvez devam ser redimensionadas duas situações freqüentemente verificáveis: quando o agente, que previamente descontou do pagamento do segurado a quantia devida a título de contribuição previdenciária, (a) não tem possibilidade de recolhê-la no prazo legal, há ausência de omissão penalmente relevante e, assim, estaria excluída a *tipicidade*;[41] (b) quando, por outro lado, o agente, podendo concretamente proceder ao recolhimento, não o faz em situação na qual não se lhe poderia exigir conduta diversa, estaria afastada a *culpabilidade*.[42]

(38) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 2.780-2.781.

(39) No mesmo sentido: EISELE, Andreas, op. cit., p. 116. Em sentido um pouco diverso: GOMES, Luiz Flávio, op. cit., p. 32 *et seq.*

(40) SANTOS, Juarez Cirino. *A moderna teoria do fato punível*. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 2000. p. 136.

(41) Neste ponto, já em sentido congruente, o entendimento de Luiz Flávio Gomes: "Quem não tem real possibilidade de realizar a ação determinada pela lei penal não cria um risco proibido de lesão ao bem jurídico (...). Conseqüentemente, não há fato típico quando presente 'um motivo razoável para a omissão'" (op. cit.).

(42) Estas hipóteses foram tratadas, sob diversa perspectiva, por Luiz Flávio Gomes, *verbis*: "Cuidando-se de um empresário cioso de suas obrigações, mas que momentaneamente deixou de honrar seus compromissos por circunstâncias adversas imprevisíveis (mudança radical na economia, alteração cambial brusca, dificuldades financeiras comprovadas etc.), não há dúvida que se dá a apropriação, porém, nessas circunstâncias, não é indevida (não é indébita). E o crime só se caracteriza quando a apropriação é indébita" (op. cit., p. 54).

BIBLIOTECA

Conforme põe em relevo André Luís Callegari, "faltará tipicidade do delito omissivo não só quando o obrigado a atuar cumpre com êxito o que está requerido, senão quando se esforça de forma séria, ainda que sem resultado, para alcançar o fim fixado".[43] Integrando a capacidade individual de ação o tipo dos delitos omissivos, entende ele que "se o sujeito comprova que não repassou à Previdência Social as contribuições devidas porque atravessava dificuldades financeiras, preferindo continuar o negócio, pagar os empregados e mantê-los, não se tipifica a conduta descrita no art. 168-A do CP, porque, justamente, falta a capacidade individual de poder realizar a conduta ordenada. Se falta dita capacidade individual, elemento da estrutura típica do delito omissivo, não se aperfeiçoa o tipo penal em concreto".[44]

Por outro lado, enquanto a ausência do desconto é irrelevante para a responsabilidade tributária da empresa, o mesmo não vale – como não poderia mesmo – para a responsabilização penal, cabendo ao órgão do Ministério Público, como é comezinho, a prova do anterior e real desconto das contribuições "previdenciárias". Talvez essa diferença explique – embora não justifique – o sem-número de condenações fundadas no simples não recolhimento, prescindindo da demonstração do anterior e real desconto. É que, conforme já foi dito, a responsabilidade tributária independe deste elemento, conforme se colhe do § 5.º do art. 33 da Lei 8.212/91:

"§ 5.º O desconto de contribuições e de consignação legalmente autorizado (*sic*) *sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada*, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta lei" (g. n.).

Em virtude desta presunção legal é que, normalmente, as NFLDs não vêm acompanhadas das provas relativas ao anterior, tempestivo e adequado desconto, e daí a sua insuficiência para embasar, por si só, a denúncia, sendo imprescindível – e não só por esta razão, mas também por aquela relativa à apuração da autoria –[45] a instauração de inquérito policial tendente a fornecer subsídios

(43) CALLEGARI, André Luís. "Considerações sobre o art. 168-A do Código Penal – Apropriação indébita previdenciária". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (org.). *Direito penal empresarial*, cit., p. 35.

(44) Idem, ibidem, p. 36-37. Cf., na mesma obra, p. 37 *et seq.*, a abordagem do autor a respeito da inexigibilidade de outra conduta como excludente da culpabilidade.

(45) É impressionante que até hoje sejam oferecidas e recebidas denúncias contra sócios sem poder de gerência ou sem a menor participação na administração fiscal ou contábil da empresa, em flagrante desrespeito às normas constitucionais e processuais penais. E os argumentos em favor de tamanha aberração são de uma criatividade igualmente impressionante. Só uma questão: por qual razão não podem ser ouvidos os suspeitos num inquérito policial para apurar a provável autoria quando o que está em jogo é "só" um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito: a dignidade da pessoa humana (art. 1.º, III, CF)? Isto já não se pode negar, em nossos dias, a estigmatização ínsita à sujeição ao processo penal e às suas "cerimônias degradantes", expressão consagrada por Luiz Flávio Gomes. Aliás, fala-se hoje, até, em sujeição ao processo penal como "sanção" suficiente e satisfativa, prescindindo-se – obviamente, em alguns casos –, da aplicação da pena, tamanha a carga de sofrimento nela envolvida.

suficientes para preencher o requisito da justa causa para a eventual proposição da ação penal.

A pretensão de se aplicar à esfera penal esta presunção esbarraria – a par de outros óbices até mais relevantes –, na vedação constitucional de prisão por dívida (art. 5.º, LXVII, da CF).[46] Como se viu, porém, a própria definição típica impede a utilização de tal via para a responsabilização penal.[47]

José Paulo Baltazar Júnior, ainda na vigência do art. 95 da Lei 8.212/91, e especificamente a respeito de sua alínea *d*, já chamava a atenção para um dado importantíssimo: a impossibilidade material do *prévio desconto* em alguns casos. Explica: "É que o prazo para o recolhimento da remuneração referente ao mês de competência vence no dia 2 do mês seguinte e nesta data estará consumado o delito. Exemplificando, o prazo para o recolhimento das contribuições referentes ao mês de janeiro, ou seja, incidentes sobre a remuneração do trabalho prestado no mês de janeiro, terá de ser recolhida até o dia 2 de fevereiro. Pois bem, de acordo com o § 1.º do art. 459 da CLT, 'Quando o pagamento houver sido estipulado por mês, deverá ser efetuado, o mais tardar, até o quinto dia útil do mês subseqüente ao vencido'. Em outras palavras, o crime estará consumado antes do pagamento, pois a arrecadação antecederá o pagamento dos salários. Mesmo na hipótese de pagamento semanal, isto poderá acontecer em relação à parte dos valores".[48]

Por esta razão, conclui o ilustre magistrado: "a resposta à pergunta se o 'arrecadar' ou 'descontar' integra ou não a conduta tem que ser negativa. O desconto é legalmente presumido, pois faticamente é uma operação meramente contábil".[49] Daí que, em seu entendimento, o "ônus da prova na matéria, a fim de quebrar a presunção relativa de ocorrência do desconto, é da defesa, nos termos do art. 156 do Código de Processo Penal".[50]

(46) A respeito, recomenda-se a leitura do primoroso trabalho de Clèmerson Merlin Clève: "Contribuições previdenciárias. Não-recolhimento. Art. 95, *d*, da Lei 8.212/91. Inconstitucionalidade", *RT* 736/503-532, São Paulo.

(47) Em sentido contrário, cf., *supra*, a ementa do acórdão proferido pelo TRF da 3.ª Reg., no ReCrim 1999.61.06.003103-4, 1.ª T., rel. Des. Theotonio Costa, 17.04.2001, *DJU* de 05.06.2001, p. 924.

(48) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas*: Lei 8.212/91, art. 95, *d*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2000. p. 110.

(49) Idem, ibidem, p. 110.

(50) Idem, p. 112. A questão não escapou, também, a Andreas Eisele, *verbis*: "Logo, não há arrecadação, recolhimento ou desconto físico, pois o objeto sobre o qual a operação

BIBLIOTECA

Embora não possamos concordar com tal conclusão, com a devida vênia e conforme já consignamos, a informação que nos traz o estudioso é da maior relevância, uma vez que o *prazo legal* mencionado no dispositivo penal acarreta, em alguns casos, a impossibilidade material da conduta comissivia antecedente, que, tal qual a omissiva, é elemento do tipo objetivo, sem a qual, como se sabe, não se pode firmar juízo de tipicidade.

Mas, além disso, a circunstância reforça a suspeita, que é recorrente nessa matéria, da incompatibilidade entre essa norma incriminadora e a vedação de prisão por dívida (art. 5.º, LXVII, da CF; art. 7.º, n. 7, da Convenção Americana de Direitos Humanos – 1969[51]).[52]

Some-se a isto a circunstância de que, na responsabilidade tributária, o pagamento do crédito incumbe exclusivamente ao responsável (neste caso, o empregador), nos termos do que dispõe o Código Tributário Nacional:

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso *a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa*, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, *excluindo a responsabilidade do contribuinte* ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" (g.n.).

A *dívida*, por assim dizer, parece ser encargo exclusivo do *empregador* (leia-se: dívida própria), tanto assim que, segundo a legislação em vigor, o pagamento da contribuição "previdenciária" do empregado tem de ser feita pelo *empregador*, antes mesmo e independentemente (segundo o § 5.º do art. 33 da Lei 8.212/91) do desconto no pagamento efetuado.

Esta é uma questão que, todavia, merece abordagem mais profunda, que, no momento, extrapola os objetivos deste breve artigo. De qualquer forma, não poderíamos deixar de apresentar estes elementos que, em nosso sentir, são suficientes para que se renovem as reflexões quanto à admissibilidade desta particular norma incriminadora.

De qualquer forma, tendo sido diminuído o limite máximo da pena de seis para cinco anos de reclusão, a norma penal, neste ponto, retroagirá em benefício dos réus, conforme disposto na Constituição (art. 5.º, XL) e no CP (art. 2.º).

incide (numerário correspondente ao salário) pode sequer estar sob a posse do agente de arrecadação (por falta de liquidez momentânea ou, ainda, por configurar o conteúdo de um crédito a ser recebido posteriormente, por exemplo). Por este motivo, o conteúdo semântico da elementar 'repassar' (refere-se o autor ao *caput* do art. 168-A) deve ser interpretado sistematicamente em face da forma elaborada pela legislação tributária para a prática da conduta e, portanto, adequar-se ao conceito de recolhimento abstraído da Lei 8.212/91" (op. cit., p. 124).

(51) "Art. 7.º (...) 7. Ninguém deverá ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar".

(52) Pela ausência de antinomia, o minucioso trabalho de Andreas Eisele (*Apropriação indébita...*, cit., p. 133-162).

2.4 Os tipos penais: § 1.º, II

O tipo penal inserido no dispositivo ora analisado confronta-se abertamente com a vedação de prisão por dívida, já que define como crime o não recolhimento de contribuição devida pela própria empresa. A par disso, seria tarefa hercúlea, senão impossível, lograr a acusação comprovar quando e em que medida os valores devidos à "previdência social" tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços. O mesmo entendimento é adotado por Alberto Silva Franco, Francisco Dias Teixeira e Wladimir Novaes Martinez.[53]

Nessa hipótese, inclusive, não se pode falar em prévio desconto do consumidor, já que se trata de mero repasse da carga econômica. Como adverte Carrazza, "podemos dizer que quase sempre, embora de maneira menos explícita, a empresa repassa ao preço final de suas mercadorias os tributos (inclusive as contribuições previdenciárias) que é obrigada a pagar. Tudo acaba compondo o custo final das mercadorias. E nem poderia ser de outro modo. Deveras, se a empresa deixasse de fazer tal repasse, em breve estaria operando com prejuízo e, nessa medida, caminhando a passos largos para a falência. O repasse, nesses casos, também existe; apenas não é contabilizado".[54] Conclui o renomado tributarista que, nestes casos, o "comerciante" – e ele faz referência ao ICMS, mas suas conclusões aplicam-se perfeitamente ao caso das contribuições "previdenciárias" nesta hipótese – "não está deixando de recolher, no prazo legal, tributo descontado de terceiro. O tributo é devido por ele (em nome próprio)".[55] Ora, dado que "em nosso ordenamento constitucional não há crime por dívida tributária", não há que se falar em crime.[56]

Embora o IPI e o ICMS admitam, por sua própria natureza jurídica, o repasse (cf. na própria nota fiscal), as contribuições sociais são monofásicas e, por sua natureza jurídica, não suportam o repasse. Trata-se de posição tranqüila do STJ, havendo, inclusive, uma Portaria do INSS (8.927, de 04.12.2000) determinando que não haja recurso quando a discussão versar sobre o repasse do encargo financeiro.

Andreas Eisele, por outros fundamentos, afasta a aplicabilidade deste dispositivo. Segundo ele, o dispositivo "repete a impropriedade anteriormente con-

(53) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 2.782.

(54) CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed., rev. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2000. p. 387, grifos do original.

(55) Idem, ibidem, p. 388.

(56) Idem. Aliás, pensar de outra forma conduziria à inevitável e absurda conclusão de que, quando o empresário embute no preço de seu produto (mercadoria ou serviço) o custo da energia elétrica, das ligações telefônicas etc. e não paga à companhia elétrica ou telefônica a verba devida, preenchidos os demais requisitos do tipo, estaria praticando o delito de apropriação indébita (art. 168 do CP).

tida no art. 95, *e*, da Lei 8.212/91, pois amplia o âmbito de abrangência do tipo de modo a não se poder identificar os seus limites, pois todos os custos de produção ou despesas contábeis da atividade empresarial levam em consideração os reflexos econômicos da carga tributária/fiscal", assim, ainda que não o queira o empresário, "os reflexos de tais custos incidirão sobre a atividade".[57] Por tais razões, "a interpretação sistemática do art. 168-A do CP não permite tal elastério ao tipo, com o que este resta vazio de conteúdo eficacial, devido a não ter sido observada a taxatividade que, sendo o requisito do tipo que permite a individualização da conduta típica, proporciona a segurança jurídica".[58]

2.5 Os tipos penais: § 1.º, III

A última figura típica prevista nesse dispositivo é a de deixar de pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social (§ 1.º, II). São verbas como a do salário-maternidade (excepcionalmente), salário-família, as quais, porém, não são reembolsadas (no sentido de "restituídas") às empresas. O que sucede é que as empresas pagam e compensam o valor pago com débitos que eventualmente tenham para com o INSS. Enquanto mantida esta disciplina, o dispositivo carecerá de repercussão prática.

"Salvo a hipótese do salário-família (art. 68 da Lei 8.213/91)", pondera ainda Andreas Eisele, "apenas *de lege ferenda* é possível vislumbrar-se uma hipótese de outro benefício cujo pagamento pode ser feito pela empresa, mediante convênio a ser celebrado com a previdência social, na forma do art. 117, III, da Lei 8.213/91". Além disso, conforme ressalta, "a forma de pagamento de tais prestações pelo empresário não corresponde à modalidade típica, eis que o sujeito não é reembolsado de tais quantias, nem antes, nem depois do pagamento", já que, segundo aquele mesmo dispositivo, "a empresa pagará o valor do benefício ao segurado e posteriormente compensará o valor pago com a quantia a recolher a título de contribuição social".[59] Por isso, conclui: "como a fórmula adotada pelo Plano de Benefícios da Seguridade Social (art. 95 da Lei 8.213/91), sucedido pelo art. 168-A do CP é diversa da conduta tipificada penalmente no Plano de Custeio (Lei 8.212/91), tal dispositivo penal resta igualmente vazio de conteúdo eficacial".[60]

3. O art. 337-A do CP: "sonegação de contribuição previdenciária"

Assim está redigido o art. 337-A do CP:

(57) EISELE, A. *Apropriação indébita...*, cit., p. 126.
(58) Idem, ibidem, p. 127.
(59) Idem.
(60) Idem.

"*Sonegação de contribuição previdenciária*

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1.º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

§ 2.º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – (*Vetado.*);

II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais".

Este artigo se assemelha, em muitos aspectos, ao art. 1.º da Lei 8.137/90, especialmente no que diz respeito à exigência de lesão do bem jurídico-tutelado (*caput*: "suprimir ou reduzir") e às penas cominadas.

Nas palavras do consagrado Rui Stoco: "Salta aos olhos que o legislador, para estabelecer as figuras penais de sonegação de contribuição previdenciária no art. 337-A do Código Penal, inspirou-se, felizmente, nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, que define os crimes contra a ordem tributária".[61]

Exige-se aqui – ao contrário do que ocorre no art. 168-A –, a "fraude" ("omitir", "deixar de lançar") como meio ("mediante as seguintes condutas") para a obtenção do resultado. Cuida-se, portanto, de crimes de conduta vinculada, ao contrário daqueles de forma livre, em que a figura penal está centrada precipuamente sobre o desvalor do resultado.

(61) FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op. cit., p. 4.081.

Essa diferença entre a formulação típica dos dois artigos conduz a uma importante conseqüência: há evidente desproporção entre as penas previstas para as condutas descritas no art. 168-A e para as condutas descritas neste art. 337-A, indicando violação ao princípio da proporcionalidade, como veremos a seguir.

Uma leitura atenta do inc. I deste art. 337-A, s.m.j. e ao contrário do que ocorre no art. 168-A, leva-nos a concluir que a conduta ali prevista só terá relevância penal quando for praticada no contexto de uma *empresa*, isto é, a mesma conduta fora deste âmbito – ou seja, por uma pessoa física, leia-se, empregador doméstico (v. *infra*) – não tem relevância para este tipo penal, embora possa ter alguma repercussão no âmbito da tipicidade do art. 168-A.

E o termo empresa, utilizado freqüentemente pelo legislador da Lei 9.983/00, tem uma definição legal no art. 15 da Lei 8.212/91:

"Art. 15. Considera-se:

I – empresa – a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da Administração Pública direta, indireta ou fundacional.

II – empregador doméstico – a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, o empregado doméstico.

Parágrafo único. Considera-se empresa, para os efeitos desta lei, o autônomo e equiparado em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira".

Interessante notar, já neste ponto, que o § 3.º deste art. 337-A, em consonância com o conceito legal de empresa oferecido pelo art. 15 acima transcrito, determina que se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha pagamento mensal não supera determinada quantia, a pena poderá ser reduzida. Portanto, a sonegação de contribuição "previdenciária" poderá ser praticada no âmbito de uma empresa não necessariamente dotada de personalidade jurídica.

Os incisos subseqüentes, II e III, tratam de omissões na escrituração contábil e fiscal de dados relevantes para a apuração e pagamento das contribuições sociais previdenciárias, quer na forma da omissão das quantias descontadas dos segurados ou devidas pela própria empresa (inc. II), quer na forma de omissão, total ou parcial, de informações relevantes à apuração da ocorrência do fato gerador ou da base de cálculo dessas contribuições (inc. III).

Importante destacar que todas essas condutas fraudulentas devem ter por escopo e conseqüência (resultado) a supressão ou redução de quantia devida a título de contribuição social previdenciária, conforme claramente estabelecido no *caput* do artigo.[62]

(62) Cf., no mesmo sentido, *v.g.*: GOMES, Luiz Flávio, op. cit., p. 80-81, e STOCO, Rui in FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui, op.cit., 4.081 *et seq.*

4. Análise dos dispositivos à luz da Constituição Federal

É tempo de estabelecer o confronto entre os arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90, os arts. 168-A e 337-A do CP e a Constituição Federal, quer no que tange ao bem jurídico-penal tutelado, quer no que diz respeito aos princípios da isonomia e da proporcionalidade.

4.1 O bem jurídico tutelado

Em nosso sentir, a Lei 9.983/00 inseriu verdadeiros crimes contra a arrecadação tributária[63] no Código Penal: no Título II, dedicado aos "crimes contra o patrimônio", como é o caso do novel art. 168-A, e no seio do Título XI, dedicado aos "crimes contra a administração pública", sendo o caso do art. 337-A. Isto para nos restringir, dentre as várias normas incriminadoras trazidas pela nova lei, aos crimes relativos às contribuições "previdenciárias".

Conseqüência disso – que aliás, já se verificava, embora com menor espectro, na disciplina anterior, regulada pelo art. 95 da Lei 8.212/91, agora expressamente revogado – é, como veremos, a criação de perplexidades oriundas do tratamento diferenciador estabelecido entre crimes contra a arrecadação de contribuições "previdenciárias" e contra a arrecadação dos demais tributos.

O fenômeno foi identificado, também, por José Paulo Baltazar Júnior ao afirmar que "a existência de disposições em corpos legislativos diferentes, bem como a diferenciação entre os fatos perpetrados contra a ordem tributária em geral e aqueles que causam prejuízo para a previdência social, tem como conseqüência uma falta de sistematização, geradora de várias incongruências, no âmbito das penas e das causas de extinção de punibilidade, sendo desejável que houvesse um tratamento sistemático na matéria".[64]

Neste passo, embora cumprindo determinação do art. 12 da LC 95/98 e do art. 19 do Dec. 2.954/99 que a regulamenta, não foi observada a regra – fundamental, aliás – inserida no art. 9.º, I, deste diploma, que dispõe:

"Art. 9.º Os projetos de lei que contenham normas penais deverão:

I – compatibilizar as penas previstas, com outras figuras penais existentes no ordenamento jurídico, de modo a *evitar a desproporção entre os bens jurídicos protegidos e as penas aplicadas para delitos diversos ou semelhantes*" (g.n.).

(63) Entendida como "instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais" (SALOMÃO, Heloisa Estellita, *A tutela penal...*, cit.).

(64) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. "Sanção penal nos crimes contra a ordem tributária". Trabalho apresentado na *I Semana de Estudos sobre Ilícitos do Colarinho Branco*, Porto Alegre, 15 a 18.05.2001, inédito.

A forma, em nosso entender aleatória, com que o legislador inseriu os novos crimes no Código Penal pode levar a crer que houve mudança do bem jurídico tutelado. Assim, o art. 168-A do CP estaria a tutelar o Patrimônio Público e o art. 337-A, a Administração Pública. Não nos parece que seja este o melhor entendimento.

O fenômeno da existência de normas incriminadoras tutelando bens jurídicos diversos no interior de um mesmo dispositivo legal, porém e conforme dissemos alhures, não é estranho ao nosso ordenamento positivo.

Entendemos que, apesar da defeituosa e censurável localização topográfica dos novos "crimes previdenciários" descritos nos arts. 168-A e 337-A, no seio da Parte Especial do Código Penal, o bem jurídico tutelado é o mesmo que já o era por algumas figuras do art. 95 da Lei 8.212/91, ou seja, a arrecadação tributária.[65]

Esta afirmação decorre, essencialmente, do reconhecimento da imprestabilidade daquelas correntes que identificam o bem jurídico-penal com a *ratio* da norma[66] e da adoção do entendimento que postula uma necessária fundamentação constitucional dos bens jurídico-penais num Estado Democrático de direito fundado na dignidade da pessoa humana (art. 1.º, CF).[67]

O reconhecimento da identidade do bem jurídico-penal tutelado pelas normas incriminadoras previstas nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 e arts. 168-A, 334 (descaminho) e 337-A do CP, demanda um tratamento sistemático, harmônico e coerente – ainda que com o sacrifício de algumas normas, tendo em vista seu

(65) Em sentido similar, Alberto Silva Franco (op. cit., p. 2.778-2.780) e Rui Stoco (op. cit., p. 4.081). Não compartilham deste entendimento, *v.g.*: Rodrigo Sánchez Rios, para quem o patrimônio da autarquia é o bem jurídico imediato e o financiamento da Seguridade Social, o bem jurídico mediato (op. cit., p. 36); Luiz Flávio Gomes, entendendo que nos dois novos delitos o bem jurídico tutelado é o patrimônio da previdência social, ou, do INSS (op. cit., p. 80); Cezar Roberto Bitencourt, para quem o bem jurídico tutelado pelo art. 168-A são as fontes de custeio da seguridade social ou a subsistência financeira da previdência social (op. cit., item "bem jurídico tutelado"); Andreas Eisele, entendendo que, no que tange ao art. 168-A, o bem jurídico imediato é a receita do órgão arrecadador (INSS) e o bem jurídico mediato consistiria na prestação dos serviços de previdência social ("Apropriação indébita e...", cit., p. 128).

(66) Referimo-nos, especialmente, à concepção metodológica do bem jurídico, desenvolvida, dentre outros, por Honig, Schwinge e Grünhut. Segundo esta concepção, o bem jurídico seria um instrumento metodológico na fase de interpretação da norma incriminadora, consubstanciando-se no escopo atribuído pelo legislador às disposições penais. Subtrai-se, assim, ao bem jurídico qualquer capacidade crítica e limitadora do poder punitivo, já que, identificado com o escopo da norma, pouco importa qual seja este escopo. Daí a afirmação de Angioni de que "uma das críticas mais freqüentemente opostas à concepção metodológica foi exatamente a do seu positivismo sem limites" (ANGIONI, Francesco. *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*. Milano : Giuffrè, 1983, p. 29).

(67) A respeito da relação entre estes postulados e a tutela penal do "fenômeno tributário", cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita, *A tutela penal...*, cit.

contraste com a Constituição – no interior de sua disciplina legal. No mesmo sentido, o entendimento de José Paulo Baltazar Júnior acima transcrito e que relaciona, entre os crimes tributários, os mesmos acima indicados.[68]

Cumpre advertir, finalmente, que restabelecer (ou, até mesmo, estabelecer) tal harmonia, especialmente no que tange à proporcionalidade das sanções, não é tarefa da qual se possa desincumbir com algumas poucas linhas, daí nos limitarmos a esboçar alguns aspectos que poderão servir para reflexão.

4.2 Princípio da isonomia

4.2.1 Introdução

O Direito Penal, num Estado de Direito, Democrático e Social como o delineado em nossa Constituição Federal, destina-se exclusivamente à tutela de bens jurídicos contra os mais graves ataques.

A determinação do que seja um bem jurídico e o seu conteúdo, porém, é uma questão cercada de controvérsias. Há, não obstante, uma corrente, hoje dominante, segundo a qual o ponto de referência da descoberta deve ser a Constituição. A fundamentação do conteúdo de todo o sistema penal residiria, assim e em última análise, nas opções axiológicas feitas nesse instrumento constitutivo de uma determinada sociedade como expressão máxima de seus valores e interesses.

Podemos notar, agora especificamente em nossa Constituição Federal, que o valor central, o núcleo axiológico, o eixo central de todo o ordenamento jurídico nacional, é a dignidade da pessoa humana (art. 1.º, III, da CF). A descoberta dos bens jurídicos dignos de tutela penal deve, portanto, nortear-se por este valor.

Sabe-se que o direito penal pode estender sua tutela a bens jurídicos individuais e super-individuais (coletivos ou difusos). Mas mesmo estes últimos, para poderem receber a qualificada tutela penal, terão de guardar uma relação, ao menos instrumental, com a consecução da dignidade humana. A ausência desta relação retira-lhes a dignidade penal.

Assim, dentre os interesses supra-individuais, só serão merecedores de tutela penal aqueles "teleologicamente orientados à realização de concretos interesses individuais".[69]

(68) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo, "Sanção penal...", cit.

(69) FIANDACA, Giovanni. "Il bene giuridico come problema teorico e come criterio di politica criminale", *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, p. 72, 1982.

4.2.2 Sistema constitucional tributário e dignidade penal

É essa investigação que se deve fazer quando se busca a fundamentação constitucional dos crimes relacionados ao fenômeno tributário: a descoberta da existência, ou não, de sua instrumentalidade relativamente à realização da dignidade da pessoa humana.

Uma detida análise do sistema tributário concebido pela Constituição Federal demonstra que ele se propõe, claramente, a servir de instrumento dessa finalidade "antropocêntrica" que legitima a tutela penal. Especificamente, coloca-se de instrumento à consecução dos objetivos fundamentais arrolados no art. 3.º da Constituição: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização; redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos, sem preconceitos.

Afirma Anabela Miranda Rodrigues, com agudeza, que "o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objectivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado".[70]

Pensamos, então, que seja questão serena esta do merecimento de tutela penal por parte do fenômeno tributário. O mesmo não se pode dizer, todavia, da necessidade desta tutela e de seus limites.

Mas, neste breve estudo, queremos nos fixar num outro ponto.

4.2.3 Espécies tributárias, destinação do produto arrecadado e a instrumentalidade do bem jurídico-penal tutelado

O "olhar teleológico" que guia a investigação do merecimento de tutela penal deve permear toda a análise do sistema tributário constitucional, já que a arrecadação tributária somente faz sentido em razão de sua instrumentalidade na consecução da dignidade da pessoa humana.

Penetrando com este "olhar" no interior do sistema tributário construído por nossa Constituição Federal, poderemos notar que ele "serve" à dignidade humana de três formas: a) como instrumento por excelência na formação da receita pública, destinada à manutenção da estrutura dos três Poderes, à segurança interna e externa e às prestações sociais a cargo do Estado etc.; b) como instrumento de redistribuição de riquezas pelas camadas sociais e pelas regiões do País; c) como instrumento de realização da política sócio-econômica teleologicamente orienta-

(70) RODRIGUES, Anabela Miranda. "Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal". In PODVAL, Roberto (org.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo : RT, 2001. p. 181.

da; ou seja, através da *fiscalidade* (formação de receita pública) e da *extrafiscalidade* (interferência na realidade social e econômica).[71]

A primeira destas formas deve ser, igualmente, compreendida sob seu ponto de vista teleológico e, portanto, interessa-nos uma análise das espécies tributárias em função da destinação do produto de sua arrecadação, porque somente este ponto de vista viabilizará a afirmação do merecimento de tutela penal, como dizíamos alhures.

Um detido exame do sistema constitucional tributário nos autorizará a afirmar que, em consonância com as normas jurídico-constitucionais, não se pode dizer que, por exemplo, os impostos sejam mais ou menos importantes do que as contribuições especiais, no que tange à sua instrumentalidade para o cumprimento das metas de justiça social atribuídas ao Estado (compreendidos, aí, os entes da Federação).

Os impostos, como se sabe, são tributos não-vinculados, no sentido de não implicarem uma contraprestação do Estado em benefício do contribuinte. Destinam-se, indiscriminadamente, a todas as despesas estatais: desde segurança, manutenção da máquina administrativa, até saúde, educação, habitação, saneamento, manutenção do patrimônio artístico, histórico e cultural. Formam grande parte da receita tributária.[72] Esta característica – ausência de destinação específica do produto arrecadado – é enfatizada pelo art. 167, IV, da CF, que afirma, em sua primeira parte, que: é vedada "a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa" (salvo as exceções ali contempladas).

As contribuições especiais, por seu turno, são tributos igualmente não-vinculados mas *finalisticamente* afetados, ou seja, só podem ser instituídos quando a respectiva lei contiver a precisa destinação do produto de sua arrecadação. As contribuições especiais dividem-se em: a) sociais (dentre as quais as de seguridade social); b) de intervenção no domínio econômico; c) de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

As contribuições sociais "são todas aquelas que dizem respeito a algum padrão de relacionamento em comunidade, o que abrange não apenas as chamadas contribuições de seguridade social (previdência, assistência e saúde), mas também dentro da categoria genérica das contribuições sociais aquelas que decorrem da relação de trabalho, tal como resulta do art. 7.º (...), ou estão voltadas a uma

(71) Por esta razão é que entendemos que o bem jurídico-penal tutelado neste âmbito não pode ser identificado com o patrimônio público, esfera dentro da qual a extrafiscalidade perde toda a sua relevância, especialmente sob a modalidade dos estímulos fiscais.

(72) Estimada em 6,56% do PIB, para 2001, segundo o Relatório de Avaliação das Estimativas da Receita – Anexo ao Parecer Preliminar sobre o Projeto de Lei 17, de 2000 – CN, que "Estima a Receita e fixa a Despesa da União para o exercício financeiro de 2001". Congresso Nacional, Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, relatoria Geral do Orçamento para 2001, p. 15.

questão de educação em geral (art. 212, salário-educação); enfim, aquelas que decorrem de algum tipo de padrão de convivência em sociedade".[73-74]

O fato de o produto da arrecadação das contribuições sociais estar *finalisticamente* afetado não lhes atribui, todavia, importância maior ou menor do que a dos impostos e o respectivo produto da sua arrecadação, que não só se destina a metas tão importantes como as das contribuições sociais, como, ainda, auxilia na formação da própria receita da Seguridade Social,[75] conforme se colhe do *caput* do art. 195 da CF: "a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...)".

Sob o ponto de vista normativo-constitucional, as duas espécies tributárias têm papéis igualmente relevantes na instrumentalização da implementação das prestações sociais atribuídas ao Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição Federal e, principalmente, de seus objetivos fundamentais arrolados no art. 3.º.

Por estas razões, já entendíamos, antes mesmo das Emendas Constitucionais 29 e 31 e do advento da Lei 9.983/00, pela inconstitucionalidade do tratamento desigual atribuído aos "não-recolhedores" das contribuições de seguridade social (art. 95, *d*, da Lei 8.212/91) relativamente aos "não-recolhedores" de quaisquer outras contribuições ou tributos (art. 2.º, II, Lei 8.137/90).

As Emendas Constitucionais 29 e 31 vieram a reforçar a afirmativa de que, em termos normativos, não se pode estabelecer hierarquia entre as espécies tributárias, especialmente entre impostos e contribuições sociais, sob a ótica de seu papel instrumental (destinação do produto arrecadado) na consecução da dignidade da pessoa humana.

(73) GRECO, Marco Aurélio, op. cit., p. 151.

(74) Para que se tenha uma idéia de sua representatividade, a receita tributária oriunda das contribuições sociais para 2001 é estimada em 6,94% do PIB e das contribuições previdenciárias em 5,41% do PIB (Relatório de Avaliação das Estimativas da Receita – Anexo ao Parecer Preliminar sobre o Projeto de Lei 17, de 2000 – CN, que "Estima a Receita e fixa a Despesa da União para o exercício financeiro de 2001". Congresso Nacional, Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, relatoria Geral do Orçamento para 2001, p. 15).

(75) Esta norma está se refletindo nas leis orçamentárias anuais que têm destinado recursos do orçamento fiscal da União para o orçamento da Seguridade Social. Especificamente para 2001, o par. ún. do art. 4.º da Lei 10.171, de 06.01.2001, determina que: "Do montante fixado no inc. II deste artigo para o Orçamento da Seguridade Social, parcela de R$ 8.460.827.969,00 (oito bilhões, quatrocentos e sessenta milhões, oitocentos e vinte e sete mil, novecentos e sessenta e nove reais) será custeada com recursos do Orçamento Fiscal".

A EC 29, de 14.09.2000, dentre outras alterações, modificou a redação do inc. IV do art. 167 da Constituição, que previa a vedação da vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesas.

Na redação original, o art. 167, IV, previa três exceções: a) a repartição do produto da arrecadação de determinados impostos (IR, ITR, IPVA, ICMS, IPI) entre a União, os Municípios, os Estados e o Distrito Federal; b) a destinação de recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino (de acordo com o art. 212); c) a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

Com a nova redação, foi inserida uma outra exceção: d) a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de *saúde*.

A forma desta destinação está especificada no art. 198, § 2.º, CF, c/c o art. 77 do ADCT, acrescidos por esta emenda, segundo os quais e a *grosso modo*, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente (até 2004, com a edição da necessária lei complementar), em ações e serviços públicos de saúde, recursos mínimos derivados de certos percentuais:

a) a União terá de empregar 5% a mais do que empregou em 1999;

b) os Estados e o Distrito Federal, 12% do produto da arrecadação dos impostos e recursos indicados no § 2.º, II, do art. 198 (leia-se: dos impostos de transmissão *causa mortis*, do ICMS, do IPVA e das parcelas das transferências que a União faz a estes entes federativos oriundas do produto da arrecadação do IR, do imposto previsto no art. 154, I, da CF, e do IPI);

c) os Municípios e o Distrito Federal, 15% do produto da arrecadação dos impostos e recursos indicados no § 2.º, III, do art. 198 (leia-se: do IPTU, dos impostos de transmissão *inter vivos*, do ISS e das parcelas das transferências que a União faz a eles oriundas do produto da arrecadação do IR, do ITR e do IPI, e das parcelas das transferências que os Estados fazem a eles oriundas do produto da arrecadação do IPVA e do ICMS).

Como se vê, a partir desta Emenda Constitucional, parcela considerável do produto da arrecadação de quase todos os impostos (IR, ITR, IPVA, ICMS, IPI, ISS, impostos de transmissão *causa mortis* e *inter vivos*, imposto previsto no art. 154, I, da CF) passa a compor o orçamento destinado à saúde, parte da Seguridade Social.

Por outro lado, a EC 31, de dezembro de 2000, alterou o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, inserindo os arts. 79 a 83.

O art. 79, *caput*, tem a seguinte redação:

"É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para a melhoria da qualidade de vida".

A composição das receitas destinadas ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza está disciplinada no art. 80 da seguinte forma:

I – parcela da arrecadação correspondente a um adicional de oito centésimos por cento, aplicável de 18.06.2000 a 17.06.2002, na alíquota da CPMF;

II – parcela do produto da arrecadação correspondente a um adicional 5% na alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou do imposto que vier a substituí-lo, incidente sobre produtos supérfluos e aplicável até a extinção do fundo (de acordo com o art. 83, lei federal definirá o que são serviços e produtos supérfluos);

III – o produto da arrecadação com o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, da CF);

IV – dotações orçamentárias;

V – doações, de qualquer natureza, de pessoas físicas ou jurídicas do País ou do exterior;

VI – outras receitas, a serem definidas na regulamentação do Fundo.

A estes recursos não se aplica o disposto nos arts. 159 (distribuição do IPI entre os entes da Federação) e 167, IV (não vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa), da Constituição.

O art. 82, por sua vez, determina que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, cuja receita será formada pelos seguintes recursos:

a) no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser criado adicional de até 2% na alíquota do ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos (não se aplicando sobre o adicional o disposto no art. 158, IV, da CF, ou seja, a remessa de 25% ao Município);

b) no âmbito dos Municípios, poderá ser criado adicional de até 0,5% na alíquota do ISS, sobre serviços supérfluos.

Como se vê, a alteração constitucional reforça,[76] uma vez mais, o papel equânime dos impostos e das contribuições sociais na implementação das condições necessárias à dignidade da pessoa humana.

4.2.4 O princípio constitucional da isonomia, a tutela penal da arrecadação tributária e o disposto nos arts. 168-A, § 1.º, I, do CP, e § 2.º, II, da Lei 8.137/90

Em virtude de todos estes fundamentos, e agora já tratando da tutela penal do fenômeno tributário, "deixar de recolher contribuição anteriormente arrecadada e destinada à previdência social" (art. 168-A, § 1.º, I, do CP: pena de

(76) Em que pese sua questionável constitucionalidade sob o ponto de vista tributário, justamente por seu contraste com o disposto no art. 167, IV, da CF.

reclusão de dois a cinco anos e multa) não pode ser conduta punida mais severamente do que "deixar de recolher um imposto anteriormente arrecadado", nas mesmas condições (art. 2.º, II, da Lei 8.137/90: pena de detenção de seis meses a dois anos e multa).[77]

Ora, se, como sustentamos, o bem jurídico-penal tutelado é o mesmo, o tratamento dado aos crimes destinados à sua proteção deve formar um subsistema coerente e fiel aos princípios da isonomia e proporcionalidade. Até aqui, nenhuma novidade. Mas, observe-se: *subsistema coerente* implica dizer tratamento isonômico e proporcional, *inclusive no que tange aos benefícios penais previstos para as condutas delituosas envolvidas*. Ou seja, não pode haver disparidade de tratamento com base exclusiva na espécie de tributo (embora possa existir com base em outros fatores de discriminação, como, por exemplo, o montante do valor pago/devido) que foi "suprimido", "reduzido" ou que se deixou de recolher.

Não se pode admitir, à luz do princípio da isonomia, uma pena mais severa para o agente que não recolheu a contribuição "previdenciária", descontada do mesmo empregado, e uma pena mais branda para aquele que não recolheu o imposto de renda, retido na fonte, deste mesmo empregado.

Além disso, se tivermos em conta que o orçamento da Seguridade Social é formado por "recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (e das contribuições sociais) (art. 195, *caput*, da CF), a omissão no recolhimento de quaisquer outros tributos implicará a redução da dotação orçamentária atribuída àquele ente. O que deslegitima, uma vez mais, o tratamento diferenciado estabelecido pela legislação penal de regência.

Para tornar a aberração mais clara, imaginemos que o legislador, na mesma lei e em vez da criação do art. 168-A, tivesse inserido, no art. 2.º da Lei 8.137/90, o seguinte parágrafo:

"§ 1.º No caso do inc. II, tratando-se de contribuição devida à previdência social, a pena será de 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, e multa".

Neste caso, em nosso sentir, ouviríamos uníssono protesto quanto à sua inconstitucionalidade por violação ao princípio da isonomia. Ora, o fato de a norma estar ali (CP) e não aqui (Lei 8.137/90) não pode alterar a situação, uma vez que se trata da tutela do mesmo bem jurídico que merece tratamento harmônico, principalmente à luz dos princípios mais caros à Constituição Federal.

(77) Este não parece ser o único vício de inconstitucionalidade que pesa sobre o dispositivo do Código Penal, que, na verdade, parece desafiar a norma contida no art. 5.º, LXVII, da Constituição e que veda a prisão por dívida. Aliás, sob este aspecto, sequer a conduta típica descrita no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90, escaparia ao vício. Mas este é um tema que merece um estudo próprio, incabível nos limites deste pequeno texto. Sobre o assunto, recomenda-se a leitura do trabalho, já indicado, de Clèmerson Merlin Clève.

BIBLIOTECA

E, mais, o texto dos arts. 168-A, especialmente deste, e 337-A referem-se, ao que parece, às "contribuições devidas à previdência social" na medida em que são empregadas as seguintes expressões: a) art. 168-A: deixar de repassar à *previdência social as contribuições* recolhidas dos contribuintes; *contribuição ou outra importância destinada à previdência social; contribuições devidas à previdência social*; contribuições, importâncias ou valores e prestar as informações devidas *à previdência social*; *contribuição social previdenciária; contribuições devidas*, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela *previdência social*; b) art. 337-A: suprimir ou reduzir *contribuição social previdenciária*; demais fatos geradores de *contribuições sociais previdenciárias*; importâncias ou valores e prestar as informações devidas à *previdência social*; o valor das *contribuições devidas*, inclusive acessórios (...).

Assim, não poderiam ser objeto dos crimes definidos nos arts. 168-A e 337-A, as condutas que envolvessem: Cofins, PIS-Pasep, CSSL, CPMF, por exemplo,[78] as quais, porém, continuariam, de acordo com a respectiva hipótese, abrangidas pelos crimes definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 (e, some-se, sob o manto do art. 34 da Lei 9.249/95).

A par disso, não há, sob o ponto de vista da estrita legalidade, contribuição devida à Previdência Social, uma vez que todas as contribuições sociais são devidas à Seguridade Social (cf. arts. 10, 11, 22 e 30, da Lei 8.212/91, este último, principalmente: "A arrecadação e o recolhimento das *contribuições ou outras importâncias devidas à Seguridade Social* obedecem às seguintes normas...).

Pode-se, porém, e agora em nível doutrinário, e não legal, entender que *contribuições "devidas" à Previdência Social* são aquelas previstas no art. 195, I, *a*, e II, da CF (conforme o disposto no art. 167, XI, da CF), ou seja:

a) a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(78) Cofins: contribuição social de financiamento da Seguridade Social, 3% sobre o faturamento mensal (destinada à Seguridade Social como um todo); PIS-Pasep: seguro-desemprego e abono salarial (art. 239 da CF) que é uma contribuição social para a Seguridade Social e de intervenção no domínio econômico (40% serão destinados ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico, através do BNDES – art. 239, § 1.º); CSSL: Contribuição social sobre o lucro, 9% sobre o lucro líquido, contribuição de Seguridade Social (Lei 8.212/91 e CF, art. 195); CPMF: Contribuição provisória sobre movimentações financeiras, contribuição de Seguridade Social (com a Emenda 31 o adicional de 0,08% irá para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza); Salário educação: contribuição social destinada à educação, e não à Seguridade Social (art. 212, § 5.º, da CF); Sesc, Senai, Sebrae (sistema "S"): contribuições de interesse de categorias.

b) a contribuição do trabalhador e dos demais segurados da previdência social (...).

Excluídas restariam, então, as contribuições sobre a receita ou faturamento (Cofins), sobre o lucro (CSSL), sobre a receita de concursos de prognósticos, cujo não recolhimento ou *sonegação* estaria disciplinado pela Lei 8.137/90, com a respectiva disciplina sancionadora (e, advirta-se, sujeitas à disciplina do art. 34 da Lei 9.249/95). Ora, isto não guarda pertinência com os valores constitucionais e o princípio da isonomia.

Note-se, inclusive, que, durante um certo período, o produto da arrecadação com o aumento de 0,13% na alíquota da CPMF era destinado ao custeio da Previdência Social (ADCT, art. 75, § 2.º); ora, se a disciplina retornar – e em termos tributários isso não é nem um pouco improvável – o agente que lograr não recolher CPMF terá cometido dois crimes em concurso formal com duas distintas disciplinas quanto à pena (e, acrescente-se, quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento)?

Parece-nos, por todas estas razões, que o tratamento desigual atribuído a condutas iguais é inconstitucional por contrastar com o princípio da isonomia (art. 5.º, *caput*, da CF), na medida em que estabelece tratamento jurídico desigual com fundamento em critério discriminatório (espécie tributária) sem que haja justificativa racional para tanto, além de dissonante com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.[79]

O vício, que já atingia, como dissemos, o revogado art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, foi trazido, agora, para o art. 168-A, § 1.º, I, do CP, inserido pela Lei 9.983/2000.

O fenômeno não escapou a Paulo César Conrado, que, ainda na vigência do art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, antes do advento das Emendas Constitucionais 29/2000 e 31/2000 e utilizando o argumento para sustentar conseqüências um pouco distintas das ora propostas, ponderava, relativamente à divergência entre as penas cominadas para aquela conduta e para aquela outra prevista no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90, que:

(79) Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, "há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I – A norma singulariza atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada; II – A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas (...); III – A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrímen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados; IV – A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrímen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente; V – A interpretação da norma extrai dela distinções, discrímens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita" (*O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. atual. São Paulo : Malheiros, 1993. p. 47-48, grifamos).

"Consoante assinalado, poder-se-ia afirmar que o ato de descontar a contribuição previdenciária incidente sobre remunerações, por ser conduta flagrantemente daninha à Seguridade Social, mereceria ser apenado mais severamente, tendo sido essa a intenção do legislador de 1991, ao introduzir em nosso ordenamento o tipo a que alude o pré-falado art. 95, *d*, da Lei 8.212/91.

Fosse efetivamente válido tal argumento, todavia, seria de se indagar por que as contribuições previdenciárias (e apenas elas), quando descontadas e não recolhidas, ensejariam um tratamento mais enérgico por parte do direito penal, se outras espécies tributárias são igualmente destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

Queremos com isso dizer, por outros termos, que não faz sentido pretender afirmar, que, deixando de recolher contribuições previdenciárias descontadas dos salários de seus empregados, estariam os representantes de uma dada empresa agindo de maneira mais gravosa do que os de outra, que deixa de recolher, por exemplo, o imposto de renda retido na fonte (...). De se frisar, com tal assertiva, que, como o financiamento da Seguridade Social não é feito apenas com o produto da arrecadação de contribuições dos empregados, o argumento que poderia ser oposto à orientação presentemente deflagrada acaba por perder sua eloqüência, não se nos afigurando possível entrever, dentro do sistema de financiamento da Seguridade Social, que este ou aquele tributo, quando não recolhido, gera maior gravame".[80]

Francisco Dias Teixeira não deixa de, igualmente, registrar sua perplexidade quanto à disparidade do tratamento quando, analisando a aplicação por isonomia da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/94, também ao crime previsto no antigo art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, pelo STF, observa que: "Porém, no entanto, ao primeiro o legislador cominou uma pena de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos de detenção, e ao segundo, uma pena de 2 (dois) a 6 (seis) anos de reclusão! Assim, por coerência, o Judiciário haveria de aplicar o princípio da isonomia aqui também. Mas, até onde sei, não se chegou a tanto".[81]

A referência feita por esse autor ao entendimento acolhido pelo STF é de inteira propriedade. De fato, no julgamento do HC 73418-9/RS, em 05.03.1996, o Pretório Excelso, em voto da lavra do e. Min. Carlos Velloso, estendeu a aplicação da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/95 (que expressamente remetia tão-só aos crimes definidos na Lei 8.137/90 e 4.729/65) ao crime previsto no art. 95, *d*, da Lei 8.212/91, justamente tendo em vista a coincidência entre as figuras típicas deste dispositivo e daquele contido no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90.[82] Conforme destacou Sylvia Helena Steiner, o Min. Carlos Velloso deixou consignado que: "o fundamento da decisão, para estender o

(80) CONRADO, Paulo César, op. cit., p. 40-41.

(81) TEIXEIRA, Francisco Dias, op. cit., p. 7.

(82) Cf. *Informativo STF* 22, 1996.

benefício da extinção da punibilidade prevista para os crimes de apropriação indevida de tributo em geral ao crime de apropriação indevida de contribuições previdenciárias, é o princípio da isonomia, por se considerar que, na essência, esses crimes são iguais".[83]

Seguindo esta orientação, as decisões no âmbito do STJ: ED em RHC 4888/PR, rel. Min. Fernando Gonçalves ("Como se vê, o fato de não estar a Lei 8.212/91 mencionada expressamente no art. 34 da Lei 9.249/95 não interfere na extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia, porquanto, em sentido amplo, segundo a inteligência ministrada pelo STF, a omissão no recolhimento de contribuições devidas à Previdência Social está incluída nos crimes contra a ordem tributária") e RHC 5.625/SC, rel. Min. Vicente Cernicchiaro ("A extinção da punibilidade toma como referência fato jurídico-penalmente qualificado. Não basta o fato bruto. Assim, secundária a fonte de referência, a lei que o menciona. Interessa, isso sim, a matéria, a substância. (...) Repita-se. Não importa a forma. O importante é o conteúdo da norma. Percebe-se, com facilidade, o Estado entre punir o sonegador e favorecer o pagamento do tributo, preferiu a segunda hipótese. Abre mão do poder de punir, a fim de ensejar maior arrecadação. Há, pois, de entender-se a Lei 9.249/95, compreendendo qualquer tributo, conceito a que se fez presente à contribuição previdenciária. (...) Em palavras mais simples: a extinção da punibilidade compreendeu, independentemente da lei definidora da infração penal, o agente de conduta que, antes do recebimento da denúncia, efetuou o pagamento devido a título débito tributário").

No sentido ora preconizado, o entendimento do ilustre magistrado gaúcho José Paulo Baltazar Jr., para quem as penas cominadas para os crimes tributários são, de um modo geral, adequadas, "exceção daquela prevista para o crime de apropriação indébita previdenciária, atualmente fixada em 2 (dois) a 5 (cinco) anos de reclusão, e multa. Como já tive oportunidade de afirmar, esse quantitativo de pena é excessivo, por superar em muito a pena cominada para a conduta análoga prevista no inc. II do art. 2.º da Lei 8.137/90. Impositiva aqui a redução da pena para quantitativo que permita a suspensão da ação penal, nos termos do art. 89 da Lei 9.099/95".[84] Cumprindo acenar até, já que o autor fez menção, com a possibilidade de sujeição à disciplina dos Juizados Especiais Criminais Federais, uma vez que, segundo a recente disciplina inaugurada com a Lei 10.259, de 12.07.2001, passariam a ser consideradas *infrações de menor potencial ofensivo*.

Entendemos, portanto, que a norma incriminadora do art. 168-A, § 1.º, I, do CP, ao estabelecer tratamento mais severo para conduta idêntica àquela descrita no art. 2.º, II, da Lei 8.137/90, com base em fator de discrímen que não só não

(83) STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. "As causas de extinção ...", cit., p. 296.

(84) BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *Sanção penal...*, cit.

guarda pertinência lógica com o regime adotado mas, mais que isso, conduz a efeitos dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente, fere o princípio da isonomia e é, por tal razão, inconstitucional.

4.3 Princípio da proporcionalidade

Por outro lado, um outro fundamento sustenta a inconstitucionalidade do art. 168-A do Código Penal: a do maltrato ao princípio da proporcionalidade.

Para Francesco Angioni, o princípio da proporcionalidade é elemento imprescindível à própria idéia de justiça e adquire sentido no campo do direito penal com o seguinte significado: uma reação (a pena), para ser legítima, deve ser proporcional à ação (ofensiva). Esta regra, adotada explicitamente na previsão legal da legítima defesa, "é característica fundamental ou limite interno teleológico de qualquer teoria racional sobre a função da pena (retribuição, prevenção geral, prevenção especial)".[85] Por tal razão, qualquer que seja a função atribuída à pena pela Constituição, valerá sempre o princípio da proporcionalidade que se encontra mediatamente constitucionalizado por implicação lógica.[86]

O princípio da proporcionalidade tem, em nosso sistema, natureza constitucional, ainda que implícita. Nas precisas palavras de Suzana de Toledo Barros, seu fundamento encontra-se na tutela dos direitos fundamentais (art. 5.°, c/c o art. 60, § 4.°, IV, da CF):

"O princípio da proporcionalidade, como uma das várias idéias jurídicas fundantes da Constituição, tem assento justamente aí, nesse contexto normativo no qual estão introduzidos os direitos fundamentais e os mecanismos de respectiva proteção. Sua aparição se dá a título de garantia especial, traduzida na exigência de que toda intervenção estatal nessa esfera se dê por necessidade, de forma adequada e na justa medida, objetivando a máxima eficácia e otimização dos vários direitos fundamentais concorrentes (Hesse)". [87]

O reconhecimento do princípio, inclusive, não é estranho à jurisprudência do STF, conforme se colhe dos acórdãos analisados por esta autora[88] e, especialmente, da decisão proferida nos autos do HC 2.419, j. em 08.02.1993, tendo por relator o e. Min. Ademar Maciel, cuja ementa está assim redigida:

"Penal. Processual penal. *Habeas corpus*. Trancamento de ação penal. Exame médico vencido. Inteligência das *verbalegis* 'devida habilitação' para dirigir

(85) ANGIONI, Francisco, op. cit., p. 164.

(86) Idem, ibidem, p. 165.

(87) BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília : Brasília Jurídica, 1996. p. 89.

(88) Idem, ibidem, p. 98 *et seq.*

veículo automotor (Lei das Contravenções Penais, art. 32). Interpretação sistemática (CTN, art. 79). Ilícito administrativo. Princípio da proporcionalidade da pena. *Writ* concedido. Ação trancada".

Pois bem, dentre as conseqüências da incidência do princípio da proporcionalidade em sentido estrito no direto penal, destaca-se a exigência de que exista uma relação de proporcionalidade entre a gravidade da sanção e a gravidade do ataque.[89]

Conforme observa o grande filósofo italiano Luigi Ferrajoli, enquanto a pena é "quantificável", o delito não o é e daí a dificuldade em se estabelecer uma relação de proporcionalidade abstrata entre delito e pena.[90] Inobstante isto, o princípio da estrita proporcionalidade em matéria penal não é estéril, já que, ainda "que seja impossível medir a gravidade de um delito singularmente considerado, é possível, porém, afirmar, conforme ao princípio da proporcionalidade, que desde o ponto de vista interno, se dois delitos se castigam com a mesma pena, é porque o legislador os considera de gravidade equivalente, enquanto que, se a pena prevista para um delito é mais severa do que a prevista para outro, o primeiro delito é mais grave que o segundo. Disto se segue que, se desde o ponto de vista externo, dois delitos não são considerados da mesma gravidade ou um se estima menos grave que o outro, é contrário ao princípio de proporcionalidade que sejam castigados com a mesma pena ou, pior ainda, o primeiro com uma pena mais elevada que a prevista para o segundo. Em todos os casos, o princípio da proporcionalidade equivale ao princípio de igualdade em matéria penal".[91]

Ora, a análise das condutas descritas nos arts. 168-A e 337-A demonstra a inadequação da pena cominada no primeiro artigo.

As condutas descritas no art. 337-A exigem – ao contrário do que ocorre com as previstas no art. 168-A – a "fraude" ("omitir", "deixar de lançar") como meio ("mediante as seguintes condutas") para a obtenção do resultado. Cuida-se, portanto, de crimes de conduta vinculada – em contraposição aos de forma livre, onde a figura penal está centrada precipuamente no desvalor do resultado.

Essa diferença entre a formulação típica dos dois artigos conduz a uma conseqüência seríssima: há evidente desproporção entre as penas previstas para as condutas descritas no art. 168-A e aquelas previstas para as condutas descritas no art. 337-A. Todas pressupõem igual lesão ao bem jurídico-penal tutelado, mas as previstas neste último artigo destacam-se pela maior gravidade do ataque, feito mediante fraude, o que não sucede com as condutas previstas pelo art. 168-A.

(89) Cf., com farta indicação bibliográfica e jurisprudencial: AGUARDO CORREA, Teresa. *El principio de proporcionalidad en derecho penal*. Madrid : Edersa, 1999. especialmente p. 282 *et seq.*

(90) FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Trad. Perfécto Andrés Ibáñez *et alii*. 3. ed. Madrid : Trotta, 1998. p. 399.

(91) Idem, ibidem, p. 402, grifamos.

Ora, na medida em que se punem com a mesma pena condutas de gravidade diversa, é evidente a violação ao princípio da proporcionalidade e, em última análise, da isonomia, ambos de assento constitucional.

Pense-se nas seguintes situações: a) o agente deixa de registrar na folha de pagamento da empresa segurado empregado, de quem foi descontado o valor devido a título de contribuição social previdenciária, e com isso "suprime"[92] contribuição social previdenciária; b) o agente registra na folha de pagamento o empregado segurado, lança mensalmente nos títulos próprios da contabilidade a quantia descontada deste segurado, mas não a recolhe no prazo legal. Evidente a maior gravidade da situação "a", todavia os limites penais previstos para as duas condutas são absolutamente idênticos: de dois a cinco anos de reclusão e multa!

O mesmo equívoco não foi cometido pela Lei 8.137/90, que, no tratamento de hipóteses muito assemelhadas, observou a exigência constitucional de proporcionalidade ao cominar penas diferentes, em quantidade e qualidade, para condutas de gravidade diversa: dois a cinco anos de reclusão e multa para o crime de dano praticado mediante fraude (por exemplo, art. 1.°, I) e seis meses a dois anos de detenção e multa para o crime de dano praticado sem fraude (art. 2.°, II).

Aliás, a prova de que as condutas praticadas mediante fraude são consideradas mais graves do que aquelas onde este elemento não é exigido decorre, justamente, de critério legal: aquele estabelecido pela Lei 8.137/90, ao punir diversamente as condutas descritas no art. 1.°, I a V, e no art. 2.°, II.[93-94]

Bibliografia

AGUARDO CORREA, Teresa. *El principio de proporcionalidad en derecho penal*. Madrid : Edersa, 1999.

(92) Não é possível, frise-se, "suprimir" ou "reduzir" uma contribuição social previdenciária – como, de resto, nenhum tributo –, por meio das condutas descritas nos diversos incisos do art. 337-A, pois a supressão ou redução de um tributo qualquer só pode ser feita por meio de lei. No lugar de "contribuição social previdenciária", leia-se "quantia devida a título de contribuição social 'previdenciária'".

(93) Nos restringimos à comparação entre os arts. 1.° da Lei 8.137/90 e 337-A do CP e os arts. 2.°, II, da Lei 8.137/90, e 168-A do CP, em virtude a equivalência de dois elementos da construção típica (fraude e lesão). O mesmo não foi feito em relação ao disposto no inc. I do art. 2.° desta lei, tendo em vista que, neste caso, o fundamento da pena mais branda é desnecessidade do resultado lesivo (sendo um crime de resultado cortado), não guardando relação, portanto, com os critérios que (des)fundamentam a disparidade do tratamento dado nas hipóteses analisadas.

(94) As conseqüências destas ponderações não se limitam à inconstitucionalidade do disposto no art. 168-A, *caput* e § 1.°, mas se estendem, igualmente, à disciplina das causas de exclusão da punibilidade inseridas pelos arts. 168-A e 337-A do CP. Neste sentido, confira-se: SALOMÃO, Heloisa Estellita, "Novos crimes...", cit., p. 82-88.

ANGIONI, Francesco. *Contenuto e funzioni del concetto di bene giuridico*. Milano : Giuffrè, 1983.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. *O crime de omissão no recolhimento de contribuições sociais arrecadadas*: Lei 8.212/91, art. 95, *d*. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2000.

———. "Sanção penal nos crimes contra a ordem tributária". Trabalho apresentado na *I Semana de Estudos sobre Ilícitos do Colarinho Branco*, Porto Alegre, 15 a 18 de maio de 2001, inédito.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília : Brasília Jurídica, 1996.

BITENCOURT, Cezar Roberto. "Da apropriação indébita previdenciária". In <www.direitocriminal.com.br>, acesso em 22.07.2001.

BITTENCOURT, Luiz Henrique Pinheiro. "A *abolitio criminis* do art. 95 da Lei 8.212/91, pela Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000". *Boletim IBCCrim*, n. 95, São Paulo, out. 2000.

BORGES, Paulo Cesar. "Apontamentos sobre os crimes tributários e a quebra do sigilo bancário". In SALOMÃO, H. E. (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

CALLEGARI, André. "Considerações sobre o art. 168-A do Código Penal – Apropriação indébita previdenciária". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2000.

CARVALHO, Américo A. Taipa. *Sucessão de leis penais*. Coimbra : Coimbra Ed., 1990.

CONRADO, Paulo César. "Crimes de falta de recolhimento de contribuição previdenciária: o art. 2.°, II, da Lei 8.137/90 *versus* o art. 95, *d*, da Lei 8.212/91". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 16, São Paulo.

EISELE, Andreas. "A reparação do dano no direito penal tributário". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

———. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo : Dialética, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón: teoría del garantismo penal*. Trad. Perfécto Andrés Ibáñez *et alii*. 3. ed. Madrid : Trotta, 1998.

FIANDACA, Giovanni. "Il bene giuridico come problema teorico e come criterio di politica criminale", *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 1982.

FRANCO, Alberto Silva e STOCO, Rui (org.). *Código Penal e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo : RT, 2001.

GOMES, Luiz Flávio. *Crimes previdenciários*. São Paulo : RT, 2001 (As ciências criminais no século XXI, 1).

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura* sui generis*)*. São Paulo : Dialética, 2000.

JESUS, Damásio E. de. "Sonegação de contribuição previdenciária e perdão judicial". *Boletim Síntese*, out. 2000.

MANDEL, Paula Kahan e PODVAL, Roberto. "Crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei n. 9.983, de 14.07.2000". *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atual. São Paulo : Malheiros, 1993.

MONTEIRO, Antonio Lopes. *Crimes contra a Previdência Social: Lei 9.983, de 14 de julho de 2000 – Texto, comentários e espectos polêmicos*. São Paulo : Saraiva, 2000.

PASCHOAL, Janaína C. "Houve *abolitio criminis* nos crimes previdenciários". In <www.direitocriminal.com.br>, acesso em 27.02.2001.

PODVAL, Roberto. "Legislação e tributos". *Valor Econômico*, de 09.01.2001, São Paulo.

———. e MANDEL, Paula Kahan. "Crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária: comentários críticos à Lei n. 9.983, de 14.07.2000", *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 65, São Paulo.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *Tutela penal da seguridade social*. São Paulo : Dialética, 2001.

RODRIGUES, Anabela Miranda. "Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal". In PODVAL, Roberto (org.). *Temas de direito penal econômico*. São Paulo : RT, 2001.

ROSENTHAL, Sérgio. "A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei 9.983/2000". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

———. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho*. São Paulo : Ed. Nacional, 1999.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo : RT, 2001.

———. "Novos crimes previdenciários. Lei 9.983, de 14 de julho de 2000: primeiras impressões". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 64, 2001.

———. "O crime de não-recolhimento de contribuições previdenciárias". *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 6.

———. "O princípio constitucional da isonomia e o crime de omissão no recolhimento de contribuições previdenciárias (art. 168-A, § 1.º, I, Código Penal)". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

SANTOS, Juarez Cirino. *A moderna teoria do fato punível*. Rio de Janeiro : Freitas Bastos, 2000.

SOUZA, Nelson Bernardes de. "Ilícitos previdenciários: crime sem pena?". *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, Bauru, n.16, nov./mar. 1996/1997.

STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. "As causas de extinção da punibilidade após o advento da Lei 9.983/2000". In SALOMÃO, Heloisa Estellita (coord.). *Direito penal empresarial*. São Paulo : Dialética, 2001.

STOCO, Rui e FRANCO, Alberto Silva (org.). *Código Penal e sua interpretação jurisprudencial*. 7. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo : RT, 2001.

TEIXEIRA, Francisco Dias. "Crime contra a Previdência Social em face da Lei 9.983/2000". *Boletim dos Procuradores da República*, n. 30, out. 2000.

4. CRIMINOLOGIA

4.1

VITIMOLOGIA: tendência ou inclinação da vítima para o crime

EDMUNDO OLIVEIRA

SUMÁRIO: 1. A concepção inicial sobre tendência pessoal ao crime – 2. A formação da estrutura jurídica do delinqüente por tendência – 3. Implicações da essência jurídica do delinqüente por tendência para a Criminologia e para a Vitimologia – 4. O comportamento humano diante das novas abordagens da ciência e da espiritualidade: a psicologia transpessoal, a doutrina espírita e a neurolingüística – 5. A "parelha penal" e a "parelha criminal" – Bibliografia.

Resumo: O estudo sério em torno da vítima é um dos grandes desafios desse início de século aos cultores das ciências criminais, razão pela qual nos dedicamos a essa problemática, tendo por específicos objetivos:inserir na dogmática penal princípios vitimológicos; destacar a importância do exame vitimológico; compreender o núcleo vitimológico da personalidade da vítima; destinar medida de segurança para a perigosidade vitimal; configurar a trajetória vitimal, *o iter Victimae;* identificar as oportunidades de precipitação do crime pela vítima.

Palavras-chave: Vitimologia – Vítima – Vitimogeno – Vitimização.

Na complexidade do estudo envolvendo as circunstâncias em que a Vitimologia aponta para os casos em que a vítima pode ensejar ou contribuir para a caracterização do ato criminoso, entender o alcance técnico da figura do delinqüente por tendência é de expressiva importância. Afinal, a tendência a delinqüir pode eclodir como derivação do sentimento ou sensação do padecimento concreto de ser vítima.

1. A concepção inicial sobre tendência pessoal ao crime

Essa tendência pessoal não apresenta, em nossos dias, a mesma orientação esposada pela Escola Positiva, no século XIX, ao defender a doutrina do "delinqüente por tendência congênita", a qual, em resumo, era a mesma coisa que se referir ao "delinqüente nato". As pesquisas indicam como antecedente mais remoto, sugerindo a classificação jurídica de "criminoso por tendência congênita", a tese apresentada por Enrico Ferri em *Archivio di Psichiatria* (1880, p. 474).

CAPÍTULO 2005

03

Efeitos da decadência do crédito nos crimes contra a ordem tributária

Aldo de Paula Júnior e Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

PAULA JÚNIOR, Aldo de; ESTELLITA, Heloisa. Efeitos da decadência do crédito nos crimes contra a ordem tributária. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares (coord.). **Direito penal tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 11-27.

Direito Penal Tributário

Marcelo Magalhães Peixoto
André Elali
Carlos Soares Sant'Anna
Coordenadores

Ives Gandra da Silva Martins
Eliana Calmon
Edmar Oliveira Andrade Filho
Kiyoshi Harada
Célio Armando Janczeski
Maria de Fátima Ribeiro
Aldo de Paula Junior
Evandro Zaranza
Cristiano Carvalho
Felipe Cardoso Moreira de Oliveira
Lais Vieira Cardoso
Alice Bianchini
Fabiola Cassiano Keramidas
Rodrigo Sánchez Rios
Luiz Flávio Gomes
Heloisa Estellita
Fabio Machado de Almeida Delmanto
Eduardo Jobim
Fabio Brun Goldschmidt
Cesar Maurício Zanluchi
André Elali
Aurora Tomazini de Carvallio
Wellington Cabral Saraiva
Guilherme Cezaroti
Luiz Fernando Mussolini Júnior
Pedro Anan Jr.
Roberto Wagner Lima Nogueira

APF
MP EDITORA

EFEITOS DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Aldo de Paula Junior* e Heloisa Estellita**

1. Descrição do cenário e objeto

O legislador colhe da realidade social, econômica ou natural o evento e o torna jurídico ao atribuir-lhe uma conseqüência pelo vínculo da causalidade normativa.

A causalidade jurídica é um vínculo de imputação: a um dado fato, atribui-se uma conseqüência. Esta atribuição é arbitrária e tem por limite a própria linguagem do direito positivo que fixa as condições e os parâmetros de criação normativa em normas de superior hierarquia.

Pode ocorrer, e é até comum, que um mesmo evento (social, econômico ou natural) seja tomado pelo antecedente normativo de mais de uma norma jurídica, ou então que uma norma tome por pressuposto de sua incidência a prévia incidência de uma outra, ou seja, seu antecedente normativo toma como "evento" o fato juridicizado por outra norma.

Na primeira hipótese, o aplicador poderia, desde a verificação da ocorrência do evento, criar a norma individual e concreta a partir da previsão hipotética e abstrata, mas, na segunda hipótese, este mesmo aplicador somente poderia fazê-lo após a criação (ou a prova de uma criação anterior) da norma individual e concreta que juridiciza o evento para em seguida aplicar a norma sobre ele.

Este processo de aplicação, segundo prescrições do próprio sistema normativo, deve ser efetuado dentro de determinado prazo sob

* Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP, professor assistente no IBET/Ribeirão Preto, assessor jurídico no Supremo Tribunal Federal.

** Doutora em Direito Penal pela USP, professora universitária, assessora jurídica no Supremo Tribunal Federal.

pena de impossibilidade de sua realização, ou seja, o Direito prescreve os limites temporais para a sua incidência e aplicação reconhecendo que, apesar de ocorrido o evento, não mais lhe interessa sua conversão em fato jurídico. Eis a decadência e a prescrição.

O presente trabalho tem por objetivo identificar as relações entre a regra-matriz tributária[1] e o tipo penal tributário (norma que prevê o crime contra a ordem tributária) para delimitar os efeitos penais da decadência tributária.

A fim de afastar desnecessária complexidade, dois cortes epistemológicos serão feitos. O primeiro, no que tange aos diversos prazos de decadência construídos pela doutrina e pelos Tribunais na análise e interpretação do art. 173 do Código Tributário Nacional. Tomaremos no presente estudo o prazo de cinco anos, contado do dia seguinte ao exercício da ocorrência do "fato gerador", em uma interpretação restrita do art. 173, I, do CTN.[2] O segundo, quanto aos efeitos do processo administrativo nos crimes contra a ordem tributária.

O Supremo Tribunal Federal reviu recentemente posicionamento anterior e, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611 (rel. Min.

1. A regra-matriz tributária, na criação de Paulo de Barros Carvalho, é a norma geral e abstrata que dá origem à relação jurídica tributária em sentido estrito e que tem por objeto o pagamento de tributo. Esta norma tem em seu antecedente a descrição de um fato com suas circunstâncias de espaço e tempo (aspectos material, espacial e temporal) e em seu conseqüente a prescrição de uma relação jurídica entre dois sujeitos (aspecto subjetivo: sujeito ativo e sujeito passivo) que tem por objeto o pagamento de tributo (resultado da aplicação da alíquota à base de cálculo, ambas componentes do aspecto quantitativo). (*Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 241 e ss.)
2. Não desconhecemos a construção pretoriana (STJ) do prazo decadencial de dez anos apoiada na sucessão dos prazos previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas não a consideraremos no presente trabalho.
Além desta construção, destacamos as seis normas identificadas por Eurico Marcos Diniz de Santi em sua tese de doutorado pela PUC/SP, *Decadência e prescrição no direito tributário* (2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 164): "Quanto ao conseqüente, identificamos a decadência extintiva do crédito tributário e a decadência extintiva do direito de o Fisco lançar. A primeira apresenta uma única regra construída a partir do art. 156, V, do CTN. A segunda, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) ocorrência ou não do pagamento antecipado, (ii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iii) ocorrência ou não da notificação preparatória, (iv) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado".

Sepúlveda Pertence), passou a não admitir a ação penal enquanto pendente juízo sobre o processo administrativo tributário.[3]

Analisaremos a hipótese de um *lançamento efetuado*, que não foi objeto de impugnação administrativa, ou seja, *definitivo* e cuja *exigibilidade não foi suspensa*.

2. A causalidade jurídica e o processo de positivação

2.1. A criação da causalidade jurídica

Na construção da causalidade normativa, com a imputação de relações jurídicas a condutas intersubjetivas (no conseqüente normativo), o legislador pode partir de fatos isolados (naturais ou artificiais) ou de relações (sociais, morais, econômicas, religiosas) para imputar-lhes as conseqüências almejadas (no aspecto jurídico).

O crime de bigamia[4], por exemplo, toma como elemento normativo do tipo – ou seja, como antecedente – a relação jurídica do matrimônio, isto é, para que o crime seja praticado é necessário que o agente seja casado e se case novamente. Verificado este "fato", o agente sujeita-se à pena de reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos (conseqüente normativo).[5]

3. "Concluído o julgamento de *habeas corpus* no qual se questionava a possibilidade do oferecimento e recebimento de denúncia pela suposta prática de crime contra a ordem tributária, enquanto pendente de apreciação a impugnação do lançamento apresentada em sede administrativa (v. Informativos 286 e 326). O Tribunal, por maioria, acompanhou o voto proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence, relator, no sentido do deferimento do *habeas corpus*, por entender que nos crimes do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa. Considerou-se ainda o fato de que, consumando-se o crime apenas com a constituição definitiva do lançamento, fica sem curso o prazo prescricional. Vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que indeferiam a ordem. Precedente citado: HC 77002/RJ (DJU 2.8.2002). HC 81611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 10.12.2003. (HC-81611)" (Informativo nº 333 – STF).
4. Código Penal, art. 235: "Contrair alguém, sendo casado, novo casamento: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos."
5. Para nossa perplexidade, pena superior (no máximo legal) àquela cominada ao crime tributário descrito no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

O Direito Tributário também se utiliza deste recurso e cria novas relações jurídicas tomando como antecedente (suposto normativo) outras relações jurídicas.

No imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis (ITBI), de competência dos Municípios, por exemplo, como o próprio nome indica, exige-se a verificação de uma relação jurídica de *transmissão onerosa de bens imóveis* entre o transmitente e o adquirente para que possa instalar-se o vínculo (relação) tributário.

Neste sentido, podemos identificar nas normas jurídicas:

i) relação jurídica no antecedente; e/ou
ii) relação jurídica no conseqüente.

No conseqüente sempre haverá a prescrição de uma relação jurídica, enquanto no antecedente ela pode ou não aparecer. Nos dizeres do mestre Lourival Vilanova[6], relativizando a diferenciação de Pontes de Miranda, "o que ocorre, ao compasso da complicação da vida social inter-humana, é a combinação de relações, a formação de relações entre relações. Umas são *fundantes*; outras são *fundadas* naquelas".

Continua o mestre de Recife:

> A relação, que num ponto da série, é efeito de um fato jurídico passa ao tópico funcional de fato jurídico em face de novas relações eficaciais. O suporte fáctico pode ingressar na hipótese fáctica contendo, em sua composição interna, fatos naturais e fatos já juridicizados, meros fatos e relações jurídicas: no seu todo funciona como fato jurídico produtor de efeitos. A configuração do que na realidade física e social toma a forma de suporte factual é tecida pela hipótese fáctica da norma. E os efeitos são tecidos pela causalidade normativa, que é a causalidade jurídica no interior de um sistema de normas.
>
> Por esse princípio da relatividade tópica de fatos jurídicos (causa) e efeitos jurídicos, o que é relação básica, num ponto, é relação eficacial, noutro; o que é relação fundada, num tópico, é relação fundante, noutro

6. *Op. cit.*, p. 244.

> tópico. Mera colocação, digamos, sintática, na construção das proposições normativas e suas respectivas efetivações na realidade social. Com isso, o tecido social aparece como uma textura de interdependências, dentro de um subdomínio, ou entre subdomínios do social.[7]

O art. 1º da Lei nº 8.137/1990 determina os contornos de crime contra a ordem tributária a partir de um núcleo que é o *tributo*, *verbis*:[8]

> 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.

7. *Idem, ibidem.*
8. O emprego da expressão "contribuição social" se deve a uma razão histórica. Quando foi promulgada a Lei nº 8.137/90, ainda estava em aberto a questão relativa a contribuição social ser, ou não, um tributo. Daí o seu emprego tanto no *caput* do art. 1º, como no art. 2º, inciso II.

A partir destes enunciados prescritivos[9], podemos construir a norma jurídica do tipo penal tributário que tem em seu preceito primário (antecedente normativo) a expressão "suprimir ou reduzir tributo" mediante as condutas expostas nos cinco incisos.

Mas o que é tributo?

A palavra "tributo" é ambígua e experimenta pelo menos seis acepções diferentes nos textos do Direito positivo, na doutrina e na jurisprudência, conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho:[10]

> a) tributo como quantia em dinheiro: por exemplo, no art. 166 do Código Tributário Nacional ("a restituição de tributos que comportem"), a palavra "tributo" é entendida como o objeto da prestação. Alfredo Augusto Becker utiliza o termo tributo nesta acepção e assim o define: "o tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever";
>
> b) tributo como a prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo: aqui a tônica reside na conduta obrigacional do sujeito passivo como na exposição de Arnaldo Borges: "tributo é conduta humana. Esta conduta é conceituada por uma endonorma que estabelece o dever de alguém dar ao Estado certa soma em dinheiro...";

9. O texto não se confunde com a norma jurídica, é apenas e tão-somente seu suporte físico: "Ao nos aproximarmos da linguagem do Direito positivo, em atitude gnosiológica, aceitando o isolamento das normas jurídicas como expediente que imprime uniformidade ao objeto, imperioso se faz um ajuste semântico da maior relevância. De fato, o discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele, redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa uma conseqüência à realização de um acontecimento fáctico previsto no antecedente. Agora, a implicação é a figura das formas normativas, após a leitura dos enunciados prescritivos. E enfatizo a seqüência temporal exatamente para deixar claro que os enunciados prescritivos recebem tratamento formal ao serem acolhidos em nossa mente, que os agrupa e dispõe na conformidade lógica daquela fórmula iterativa que mencionamos. Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (conseqüente). *E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade mínima e irredutível de significação do deôntico.* Quero transmitir, dessa maneira, que reconheço força prescritiva às frases isoladas dos textos positivados. Nada obstante, esse teor prescritivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deônticos completos. *Somente a norma jurídica, tomada em sua integralidade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla*" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 20-1).

10. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p. 19 e ss.

> c) tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo: sob este prisma, o enfoque restringe-se ao direito do sujeito ativo de receber a prestação pecuniária. Como, por exemplo, na definição tomada de Rubens Gomes de Sousa: "tributo é a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei";
>
> d) tributo como sinônimo de relação jurídico-tributária: acepção mais ampla e que engloba os dois prismas anteriores (sujeito passivo e sujeito ativo), definindo o tributo como um vínculo, como um todo, ou obrigação tributária. Esta acepção é utilizada pelo mestre Geraldo Ataliba: "com efeito, juridicamente, tributo se define como uma relação obrigacional". O liame é tomado em sua integralidade;
>
> e) tributo como norma jurídico-tributária: como regra jurídica, preceito normativo. O texto constitucional utiliza em abundância esta acepção quando outorga a competência para instituição de tributo (criação de normas jurídicas sobre tributos);
>
> f) tributo como norma, fato e relação jurídica: é a acepção mais ampla, abarcando toda a fenomenologia da incidência, desde a norma até o evento e a relação jurídica instalada entre o sujeito passivo e o sujeito ativo. É a acepção utilizada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Dentre as possíveis acepções, parece-nos que os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 adotam a primeira delas: tributo como quantia em dinheiro, a única consentânea com os verbos *suprimir* ou *reduzir*.[11]

Tributo, nesta acepção, é o *objeto* da relação jurídico-tributária que só se configura no conseqüente normativo da regra-matriz de incidência.

2.2. O processo de positivação

O evento social, natural ou econômico previsto na norma geral e abstrata não ingressa automaticamente no mundo do Direito com sua simples ocorrência.

11. As outras acepções tornariam impossível a prática do crime, pois, por exemplo, seria impensável que o contribuinte "suprimisse ou reduzisse" tributo entendido como preceito normativo (letra "e", *supra*).

Faz-se necessário um *ato de aplicação*, de subsunção do evento ao conceito contido na norma, para que daí se irradiem os efeitos jurídicos previstos abstratamente na Lei.

O ato de aplicação constitui a realidade jurídica, através da criação de uma norma individual e concreta. O fato social, econômico ou natural passa a ser jurídico após sua conversão em linguagem competente.

Enquanto não convertido em linguagem jurídica competente, o acontecimento é mero evento impassível de produção de efeitos jurídicos.

Explicamos.

Sem contrato ou documento equivalente, aquele que tem um crédito a receber não é juridicamente credor; sem a sentença penal condenatória transitada em julgado, o acusado não é culpado, e portanto não pode "cumprir pena"; sem lançamento tributário, aquele que pratica o "fato gerador" não é sujeito passivo.

Este entendimento apóia-se no *giro lingüístico*, movimento filosófico que atribui à linguagem o papel de *construção* da realidade social, econômica e natural.

Paulo de Barros Carvalho ensina que:

> Jürgen Habermas trabalha com a distinção entre fatos e objetos da experiência. Os fatos seriam os enunciados lingüísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Os objetos da experiência são aquilo acerca do que fazemos afirmações, aquilo sobre o que emitimos enunciados. Deriva dessas observações que o *status* dos fatos é diferente do *status* dos objetos a que se referem. "Com los objetos hago experiencias, loshechos los afirmo; no puedo experimentar hechos ni afirmar objetos (o experiências com los objetos)". [...]
>
> Essa também é a perspectiva de Tércio Sampaio Ferraz Jr. com relação ao conceito de fato: "É preciso distinguir entre *fato* e *evento*. A travessia do Rubicão por César é um *evento*. Mas "César atravessou o Rubicão" é um *fato*. Quando, pois, dizemos que "é um fato que César atravessou o Rubicão" conferimos *realidade* ao *evento*. "Fato" não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade". [...]

> Da mesma forma, *para o ponto de vista do Direito*, os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria. [...]
>
> É que, muitas vezes, o Direito posto não se satisfaz com a linguagem ordinária que utilizamos em nossas comunicações corriqueiras: exige uma forma especial, fazendo adicionar declarações perante autoridades determinadas, requerendo a presença de testemunhas e outros requisitos mais. Justamente o que sucede no caso do nascimento. A linguagem do Direito não aceita as comunicações que os pais fazem aos vizinhos, amigos e parentes. Impõe, para que o fato se dê por ocorrido juridicamente, um procedimento específico. Eis *a linguagem do Direito positivo (Ldp)* incidindo sobre a *linguagem da realidade* social *(Lrs)* para produzir uma unidade na *linguagem da facticidade jurídica* (Lfj).[12]

Nessa perspectiva, o lançamento tributário constitui o evento tributário (previsto na norma geral e abstrata e ocorrido no espaço-tempo-histórico) em fato jurídico, retroagindo a sua eficácia ao tempo do evento, ou na definição do Prof. Paulo de Barros Carvalho ao "tempo *no* fato".[13]

12. *Direito tributário*, p. 89 e ss.
13. "Quero renovar a ingente necessidade dos indicadores de tempo e espaço, em termos absolutamente determinados, para que se configure o enunciado factual. Como condições *a priori* da sensibilidade (Kant), o conhecimento não se perfaz sem a presença desses dois elementos. E já sabemos que os enunciados conotativos das normas gerais e abstratas fazem menção às coordenadas espaço-temporais. Todavia, nesses antecedentes normativos a referência é vaga, compondo-se de meras possibilidades tempo-espaciais, sem qualquer determinação efetiva. Somente com o advento do fato, com a produção do enunciado protocolar denotativo, irão aparecer as indicações precisas de um ponto no espaço social e de uma unidade na seqüência cronológica.
A questão, contudo, não é tão simples. Convém separar, com bastante nitidez, o trato de tempo em que o fato se constitui e o lugar do espaço em que é produzido, das referências temporais e espaciais contidas na fórmula enunciativa. Falamos, por isso, em tempo e lugar *do fato* e em tempo e lugar *no fato*. Examinemos o fator tempo.
O tempo *do fato* é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do Direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. Tratando-se de fato jurídico tributário, é o tempo em que o expediente próprio, realizado por quem detiver a competência e na conformidade do procedimento previsto em lei, for tido por ato jurídico válido. Quando por sentença, no momento em que, tendo sido prolatada, as partes forem intimadas de seu inteiro teor, pressupondo-se também um juiz competente e

O lançamento é o produto do processo de positivação e, como tal, regido pela legislação vigente à época de sua lavratura (art. 144, § 1º do CTN) (tempo *do* fato), mas o evento tributário é regido pela lei vigente à época de sua ocorrência (art. 144, *caput*, do CTN)[14] (tempo *no* fato), pois naquelas circunstâncias deveria ter sido adimplido e, se não o foi, ali se configurou a violação à regra-matriz de incidência.

Não por outra razão, os juros e a atualização monetária reportam-se ao evento tributário (fato gerador/*tempo no fato*) e são constituídos pelo lançamento.

Conseqüentemente, o art. 113 do Código Tributário Nacional[15] contém norma que atribui *eficácia retroativa ao lançamento tributário* que

a subordinação do processo aos critérios estabelecidos pelo sistema. E assim por diante, seja qual for o veículo que introduzir o enunciado no ordenamento, no preciso instante em que o expediente considerar-se juridicamente válido. O surgimento do fato, em tais situações, irá coincidir com o aperfeiçoamento jurídico do enunciado. Configurado juridicamente, eis o fato passando a compor o plano da facticidade do Direito, o que significa fazer nascer direitos e deveres correlatos.

Algo diverso, porém, é o tempo *no fato*, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta de um evento. Quando se diz que, no dia 1º de janeiro de 1996, realizou-se o fato de alguém ser proprietário de bem imóvel, em certa localidade do Município de São Paulo, o fragmento de linguagem constitui um fato sobre o qual incide o IPTU. Se atribuirmos a data de 18 de maio, do mesmo ano, para que se tenha o relato acima como integrante do ato de lançamento tributário, celebrado por agente competente da Fazenda Pública e devidamente notificado ao sujeito passivo, será fácil perceber que 18 de maio é o *tempo do fato*, vale dizer, a unidade temporal em que o fato se configurou, ao passo que 1º de janeiro é o *tempo no fato*, quer significar, a marca do tempo a que se refere o enunciado fáctico." (*Direito Tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 122.

14. A expressão "fato gerador" contida neste artigo designa o "evento tributário", entendido como acontecimento econômico, social ou natural: "Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

15. "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º – A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º – A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º – A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

se reporta ao momento da configuração do evento (o que é denominado, pela doutrina tradicional, *eficácia declaratória do lançamento*).

Mas qual a repercussão no âmbito penal tributário?

Conforme exposto acima, o tipo penal tributário toma como elemento normativo o termo *tributo*, que só se configura como objeto de uma relação jurídico-tributária, ou seja, *um dos elementos do tipo penal (tributo como quantia em dinheiro) é o objeto de uma relação jurídico-tributária que só é jurídica, porém, após a respectiva conversão em linguagem jurídica competente.*

Se tomarmos como exemplo o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, temos a seguinte situação normativa:

> a) a norma geral e abstrata do IPVA toma em seu antecedente o fato de *ser proprietário de veículo automotor* e prescreve em seu conseqüente a relação jurídico-tributária de pagar o tributo (IPVA);
>
> b) o tipo penal tributário toma em seu antecedente a conduta de *suprimir ou reduzir tributo* (mediante às condutas elencadas nos diversos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/1990).

No plano fático, ou mundo fenomênico, na expressão de Geraldo Ataliba, poderíamos ter:

> a) não ocorrência do evento;
>
> b) ocorrência do evento previsto na regra-matriz de incidência tributária sem sua conversão em linguagem competente (sem lançamento);
>
> c) ocorrência do evento com sua conversão em linguagem competente (com lançamento).

Em termos jurídicos e na concepção de tributo como objeto de uma relação jurídica, só haveria *tributo* na terceira hipótese.

Deve ser salientado que o tipo penal toma como antecedente normativo uma relação jurídica que somente se concretiza no tempo após a configuração de norma individual e concreta que a constitua (o lançamento). Entretanto, em virtude da eficácia retroativa do lançamento juridicamente, o tributo é considerado como *devido*

desde a época do evento. O lançamento é necessário porque é o único ato administrativo com "poder" para afirmar a existência (ainda que retroativa) do tributo (não-pago, ou pago a menor, em virtude de condutas fraudulentas).

Não se trata de mero evento físico, social, natural ou econômico juridicizável pelo aplicador da norma penal. Em virtude do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o aplicador da norma penal somente pode fazê-lo após a configuração da relação jurídico-tributária e esta somente pode ser efetuada nos moldes da legislação tributária com o lançamento.

Neste sentido, se a relação jurídico-tributária for posteriormente desconstituída por alguma nulidade ou ilegalidade na sua configuração – como, por exemplo, porque o sujeito não praticou o evento, ou era caso de isenção, não-incidência ou imunidade, ou o crédito estava decaído –, o crime será igualmente desconstituído.[16]

O processo de criação de norma individual e concreta penal pressupõe, assim, a positivação anterior da norma tributária, ou seja, o lançamento, que sempre se reportará ao evento social ocorrido anteriormente (realização no tempo histórico da hipótese de incidência).

Sob esta perspectiva, a consumação ocorreria com o transcurso do prazo para pagamento após a ocorrência do evento social[17], tal qual, ainda que retroativamente, constituída no lançamento.

Nesta linha de pensamento, a consumação do crime – supressão ou redução do tributo – se daria no prazo legal concedido ao contribuinte/responsável para o pagamento, ainda que a definição da ocorrência dessa supressão ou redução se dê posteriormente, com o lançamento.

No que diz respeito ao tema deste estudo, a norma individual e concreta de decadência, operando efeitos retroativos à data da constituição do fato jurídico tributário, desconstituindo-o e, conseqüentemente, extinguindo o respectivo crédito (*v. infra*), teria como conseqüência, no âmbito penal, a perda de justa causa para a ação

16. Tal qual ocorreria, nos crimes falimentares, com a anulação da sentença declaratória de falência.

17. Cf. art. 14, I, Código Penal.

penal ainda em curso ou, então, fundamento para ajuizamento de revisão criminal.

3. Os efeitos do tempo no processo de positivação: da norma individual e concreta tributária à norma individual e concreta penal

Eurico Marcos Diniz de Santi observa que "a decadência e a prescrição, num primeiro momento, podem ser analisadas como (i) normas gerais e abstratas que integram o sistema do Direito positivo; (ii) eventos do decurso do lapso temporal, qualificados pela inércia do titular do direito, (iii) fatos, versões, desses eventos descritas em linguagem jurídica, (iv) relações extintivas de direito e (v) normas individuais e concretas que congregam à ocorrência dos fatos decadencial ou prescricional os conseqüentes efeitos extintivos".[18]

Correlacionando estas hipóteses, podemos dizer que as normas gerais e abstratas (i) que prevêem a decadência servem como fundamento de validade à aplicação do dispositivo ao (ii) evento do decurso do lapso temporal qualificado pela omissão do Fisco, pelo aplicador que cria (iii) fatos jurídicos tributários que possuem em seu conseqüente (iv) relações extintivas de direito, estes últimos formam uma (v) norma individual e concreta que extingue o crédito tributário outrora constituído.

Este é o percurso da causalidade normativa da decadência do direito do Fisco, da norma geral e abstrata à individual e concreta que a aplica e dá efetividade.

Esta norma individual e concreta da decadência tem por objeto a extinção da relação jurídico-tributária constituída pela norma individual e concreta do lançamento.

Como exposto anteriormente, para que se constitua a relação jurídico-tributária, não basta a ocorrência do evento na realidade social, faz-se necessária a construção de norma individual e concreta que o converta em fato jurídico tributário, trazendo em seu conseqüente normativo o tributo.

18. *Op. cit.*, p. 155.

Este é o ciclo de positivação da causalidade normativa da regra-matriz de incidência: da previsão geral e abstrata contida na Lei à especificação da norma individual e concreta do lançamento.

Tal ciclo, por exigências de segurança jurídica e estabilidade das relações sociais, sujeita-se a um prazo de decadência arbitrado pelo próprio direito com vistas à interrupção deste processo, impedindo o agente público de lavrar o lançamento:

> Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.e., do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.
>
> No Direito Tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do Direito Tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. Por isso, tanto quanto as outras normas gerais e abstratas, a decadência e a prescrição devem ser aplicadas, produzindo suas respectivas normas individuais e concretas.
>
> Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário, o direito ao crédito ou o direito de pleitear administrativamente o débito do Fisco. Ao aplicar a regra de prescrição, extingue o direito à ação executiva fiscal, à ação de repetição do débito do Fisco ou ao crédito.[19]

Neste sentido, a decadência somente nos interessará no âmbito da norma individual e concreta, ou seja, no plano normativo em que ambas se relacionam.

Vejamos três hipóteses:

> i) reconhecimento da decadência no próprio ato-norma de lançamento (por exclusão expressa do período decaído);

19. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Op. cit.*, p. 43-4.

> ii) reconhecimento da decadência na decisão administrativa;
>
> iii) reconhecimento na sentença judicial proferida no processo de execução ou nos embargos.

A primeira situação equivale à ausência de lançamento, pois não está constituído o crédito em relação ao período decaído. Ausente a relação jurídica tributária neste período, não haveria que se falar em crime contra a ordem tributária por ausência de tributo.

As duas outras hipóteses nos interessam diretamente porque haveria, em um primeiro momento, a configuração da relação jurídica e, em seguida, sua desconstituição pela norma de decadência veiculada pela decisão administrativa ou judicial.

Configurada a relação jurídica e verificada a *redução ou supressão* do tributo, mediante as condutas previstas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90, encontra-se preenchido o antecedente do tipo penal tributário, habilitando o aplicador a, após o necessário processo de subsunção, constituir a penalidade[20].

Qual seria então o efeito da norma individual e concreta de decadência em relação a esta nova subsunção?

O art. 156, V, do Código Tributário Nacional, prescreve que a decadência extingue o crédito tributário, mas não especifica a forma ou a razão desta extinção.

Parece-nos que, por afetar diretamente o direito de constituir o crédito – o fato jurídico tributário –, a norma geral e abstrata de decadência reveste-se de natureza de direito material acarretando a nulidade do lançamento efetuado em desconformidade com seus preceitos.

A nulidade fulmina o lançamento desde o início, por ausência de fundamento de validade suficiente na época de sua lavratura.

Neste sentido, a norma individual e concreta de decadência opera efeitos retroativos à data da constituição do fato jurídico tributário desconstituindo-o e, conseqüentemente, extinguindo o respectivo crédito.

Apesar de também extinguir o crédito, os efeitos são distintos do pagamento (art. 156, I, do CTN) ou da quitação do parcelamento

20. Por óbvio, desde que obedecidos os procedimentos legais e constitucionais, notadamente o devido processo legal e a presunção de inocência até trânsito em julgado de decisão penal condenatória.

previstos no art. 9º da Lei nº 10.685/2003. No pagamento, o fato jurídico tributário continua válido. A extinção do crédito opera-se pelo atendimento da prestação pelo devedor (pagamento do tributo). Daí extinguir-se a punibilidade.

Na decadência, por seu turno, não há crédito. Daí a interessante situação, tudo menos incomum, de acusados da prática de crime contra a ordem tributária, amparado em lançamento maculado pelo vício da decadência, serem "compelidos" a quitar ou parcelar o débito contido no lançamento para verem extinta a punibilidade. É uma forma transversa, verdadeira coação, para pagamento de tributo indevido que levanta uma questão: tendo pago o tributo baseado em lançamento maculado pela decadência (e conseqüentemente nulo), o contribuinte poderia postular a sua devolução após a extinção da punibilidade do crime?

A conclusão demonstra o absurdo da premissa.

Esta hipótese levanta outra dúvida: poderia o Ministério Público intentar ação penal em relação a débito tributário decaído?

Parece-nos que não.

Se o lançamento *for anulado por norma individual e concreta* de decadência (criada em processo administrativo ou judicial), o débito é extinto por nulidade na constituição da relação jurídica. Na ausência de lançamento, diante do reconhecimento pelo credor do *transcurso do prazo decadencial*, a questão se agrava porque, além da extinção do crédito (art. 156, V, do CTN), falta sua constituição, ou seja, falta a caracterização de um dos elementos do tipo penal tributário: tributo como objeto de uma relação jurídica.

A *norma individual e concreta* da decadência atinge a validade do lançamento, retirando-o do sistema do Direito positivo. Conseqüentemente, os reflexos penais desta retirada devem ser reconhecidos.

Ora, se o tipo penal tributário toma como elemento normativo o termo *tributo*, que só se configura como objeto de uma relação jurídico-tributária convertida em linguagem jurídica competente (lançamento), e tendo sido a conversão fulminada pela decadência, é inviável a configuração do tipo penal tributário por ausência de um de seus elementos.

4. Conclusões

O legislador pode colher, no antecedente da norma jurídica, um fato natural, econômico, social ou físico, ou, ainda, relações jurídicas, prescrevendo-lhe conseqüências jurídicas.

O tipo penal toma em seu antecedente uma relação jurídica tributária *ao exigir, como elemento normativo* do tipo o "tributo", entendido como o objeto da prestação da relação jurídico-tributária.

A norma geral e abstrata não "incide" sozinha. Para que se constituam relações jurídicas previstas no seu conseqüente, faz-se necessário o processo de positivação, consistente na conversão do evento em linguagem competente com a prescrição da relação jurídica prevista no conseqüente da norma abstrata.

O tipo penal tributário exige, desta feita, a norma individual e concreta que constitui a relação jurídico-tributária com eficácia retroativa à data da ocorrência do evento (tempo *no* fato).

A decadência pode ser analisada sob o prisma da norma geral e abstrata, do evento, da conversão do evento em linguagem competente e da norma individual e concreta produzida pelo aplicador.

A norma individual e concreta da decadência opera seus efeitos em relação à norma individual e concreta do lançamento tributário, anulando-a por vício material na sua constituição (ausência de fundamento de validade).

Esta anulação retroage e extingue o crédito tributário, independentemente do momento de seu reconhecimento, impossibilitando que uma conduta, ainda que descrita nos diversos incisos do art. 1º da Lei n. 8.137/90, seja considerada típica por ausência de seu objeto material, o *tributo*.

A decadência do crédito tributário acarreta a perda da justa causa para a propositura da ação penal ou para condenação do agente pela ausência de um de seus elementos constitutivos, o tributo.

CAPÍTULO 2013

04

O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. O intercâmbio de informações tributárias e a cooperação internacional no Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: FISCOSoft, 2013. p. 469-495.

Coordenação:
EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI
BASILE GEORGES CHRISTOPOULOS
DANIEL LEIB ZUGMAN
FREDERICO SILVA BASTOS

Transparência Fiscal & Desenvolvimento

Homenagem ao Professor Isaias Coelho

Joseph E. Stiglitz
Jeffrey Owens
Reuven S. Avi-Yonah
Luis Eduardo Schoueri
Misabel Abreu Machado Derzi
Fernando Rezende
Heloisa Estellita
Denise Lucena Cavalcante
Nara Cristina Takeda Taga
Fernando Daniel de Moura Fonseca
Andressa G. Torquato Fernandes
Dalton Yoshio Hirata
Daniel Leib Zugman
Vito Tanzi
Richard M. Bird
James Alm
Joshua D. Blank
José Roberto R. Afonso
Cleide Previtalli Cais
Eurico Marcos Diniz de Santi
Luiz Roberto Peroba
Fabiano Angélico
Mateus Calicchio Barbosa
Mariana Pimentel F. Pacheco
Roberto Codorniz Leite Pereira
Frederico Silva Bastos

Editora FISCOSoft
São Paulo – 2013

O Intercâmbio de Informações Tributárias e a Cooperação Internacional no Brasil[1]

Heloisa Estellita
Frederico Silva Bastos

I DIREITO TRIBUTÁRIO, GLOBALIZAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

As operações tributárias atuam hoje em um cenário no qual as fronteiras geográficas são cada vez menos importantes. O fenômeno da globalização permite que as distâncias se reduzam e as informações se disseminem ao redor do mundo. É neste cenário que a competição global entre empresas transnacionais também se acirra, principalmente em relação à redução de custos e à conquista de novos mercados.[2]

A tributação é um dos principais fatores que determinam a dinâmica da circulação de bens, capital e pessoas.[3] A mobilidade de pessoas e de informação tem conduzido a práticas de concorrência prejudiciais[4] em uma escala global, prejudicando a capacidade dos países para cumprir eficazmente suas regras tributárias. A facilidade na alocação de pessoas e investimentos, bem como a falta de ação coordenada entre os países, permitiram que a concorrência tributária prejudicial, a lavagem de dinheiro e a evasão fiscal se tornassem de difícil controle por parte das administrações tributárias nacionais.

Com efeito, a globalização e a internacionalização das empresas são fenômenos que precisam ser considerados pelas modernas administrações tributárias. Enquanto no passado as políticas fiscais eram estabelecidas em âmbito nacional, visando apenas a solução de problemas eminentemente internos, com a globalização e a

---

[1] Este artigo foi escrito por ocasião da Conferência Internacional de Tax Enforcement, organizado pela Seção de Taxation da American Bar Association,, IBA – Tax Committee e o Tax Executives Institute, Inc., realizada em 8-9 de novembro de 2012, em Nova York, NY. O artigo apresentado no evento foi revisado e atualizado para esta publicação.

[2] Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. *Cepal Review*, n. 74. 2001.

[3] BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril. International Tax Relations. *The Yale Law Journal*, v. 55, n. 5, 1946, p. 1159.

[4] Cf. OECD (1998) – *Harmful Tax Competition*: an emerging global issue, OECD Publishing.

livre movimentação de capitais houve uma profunda mudança na forma como os diferentes sistemas tributários e, consequentemente, as administrações tributárias, se relacionam.

Vivemos em uma sociedade em rede,[5] submetidos a um novo modelo de Direito com alto nível de compartilhamento de informações. Nesse modelo, as ferramentas legais tradicionais são colocadas em discussão devido à transformação das relações entre os Estados no cenário global.[6] Em muitas situações, leis domésticas revelam-se ineficientes diante da dimensão global de determinadas questões jurídicas.

Conceitos como soberania do Estado, cidadania, território e jurisdição permitiram a construção de vários sistemas jurídicos,[7] os quais, todavia, veem-se desafiados, atualmente, pelas constantes inovações científicas e tecnológicas, bem como por uma rede global que envolve e reduz significativamente os limites geográficos.[8]

É nesse quadro que se impõe o aperfeiçoamento e a adoção de novas estratégias de ação das administrações tributárias, com a finalidade de alcançar as esferas nacionais e supranacionais[9] para um melhor cumprimento das obrigações tributárias e, consequente, redução da evasão fiscal.[10] Uma das soluções viáveis para alcançar tal mister é a celebração de tratados internacionais, convenções e acordos, não só para a adoção de normas comuns e harmonizadas, mas, principalmente, para a regulamentação de particularidades que, por si, não podem ser concentradas apenas na dimensão nacional.[11] É nesse cenário que se apresentam os mecanismos e os organismos internacionais voltados à troca de informações em matéria tributária (*Exchange of Information on Tax Matter – EOI*).

A globalização evidencia a inadequação das estruturas organizacionais da administrações tributárias nacionais[12] e coloca em xeque tradicionais ferramentas legais e institucionais.[13] Para lidar com essas transformações, novas formas de regulação e reguladores são exigidas, as quais são o objeto do presente estudo.

---

5 Cf. CASTELLS, Manuel. *The rise of the Network Society*. Oxford: Blackwell, 2000.

6 RODOTTÀ, Stefano. *Conferência: Globalização e Direito*. Procuradoria Geral Do Município do Rio de Janeiro – PGM, 11 de março de 2003, p. 1.

7 RODOTTÀ, Stefano, op. cit., p. 1.

8 Idem, p.1.

9 GRECO, Marco Aurélio et al. *Manual de Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 28.

10 LAMAGRANDE, Alfredo Julio. Globalizacion, Evasion Fiscal y Fiscalizacion Tributaria. *Boletin AFIP*. n. 9. 1998. p. 628.

11 BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril, op. cit., p. 1169.

12 ARNAUD, André-jean; JUNQUEIRA, Eliane Botelho (Org.). *Dicionário da Globalização*: Direito, Ciência Política. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. IX.

13 RODOTTÀ, Stefano. *Conferência*: Globalização e Direito. Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro – PGM, 11 de março de 2003, p. 1.

II PANORAMA GERAL DA TROCA DE INFORMAÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Um dos principais desafios para o Direito Tributário Internacional, hoje, é a forma de garantir a plena eficácia da lei interna sobre transações com outros países e a consequente circulação de capitais. O primeiro requisito na busca de maior eficácia da legislação é o conhecimento, por parte da administração fiscal, das operações econômicas de um contribuinte específico, caso contrário, não se pode aplicar e fazer cumprir as disposições pertinentes, o que é uma questão de legalidade. O segundo requisito é o conhecimento da transação econômica do contribuinte como um todo, não se limitando à parte doméstica, o que é uma questão de transparência.[14] Sobre essa questão, Marco Aurélio Greco destaca que, *para haver controle, fiscalização, eficiência na aplicação da legislação a informação é indispensável*.[15]

Para servir aos interesses das administrações tributárias como instrumento garantidor de eficácia da lei tributária interna em ambiente de operações financeiras e comerciais globais,[16] surge o procedimento inter-administrativo da troca de informações, que, Alberto Xavier insere no "quadro das medidas de assistência administrativa prestadas pelos Estados de modo a satisfazer pedidos formulados por outros Estados no sentido de obtenção de informações", cuja necessidade decorre das limitações territoriais impostas pela soberania.[17]

Ilustrando a importância da troca de informações e da transparência neste quadro global de cooperação entre as administrações tributárias, destaca-se uma das conclusões da Segunda Conferência sobre *Fight against International Tax Fraud and Evasion by promoting Transparency and Exchange of Information in Tax Matters,* que teve lugar em Berlim, em 2009:

> *They emphasized that transparency and Exchange of information in tax matters are the basis for a fair competition in a global economy and an equitable tax burden*

---

[14] A esse respeito, Marco Aurélio Greco defende que "o primeiro requisito para tornar uma lei eficaz, é o Fisco saber o que aconteceu, pois se não souber o que ocorreu, não poderá aplicar a lei, então o segundo requisito é que ele saiba tudo o que aconteceu e não apenas uma parte da história". Cf. GRECO, Marco Aurélio. Troca de Informações Fiscais. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; e GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilo Bancário e Fiscal*: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Forum, 2011. p. 175-187.

[15] GRECO, Marco Aurélio. Troca de Informações Fiscais. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilo Bancário e Fiscal*: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Belo Horizonte: Forum, 2011. p. 177.

[16] OLIVEIRA, Maria Odete Batista de. *O Intercâmbio de Informação tributária*: nova disciplina comunitária, Estado actual da prática administrativa, Contributos para uma maior significância deste instrumento. Coimbra: Almedina, 2012. p. 140.

[17] XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7. ed. atual e rev. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 661.

> *weighing on honest taxpayers. They confirmed that the fight against any form of tax offences is a shared responsibility of all countries and territories*.[18]

Embora pareça excessivo dizer que "somos os nossos dados",[19] não é menos verdade que a nossa representação social é cada vez mais confiada a informações divulgadas em vários bancos de dados e perfis pessoais ou públicos. Portanto, a questão principal da troca de informações entre as diferentes nações é encontrar um equilíbrio entre, por um lado, dar e obter informações que auxiliem na aplicação da legislação fiscal e criminal, e, por outro lado, respeitar a legalidade, os direitos fundamentais, e não comprometer outros interesses que cada país possa ter.[20]

Assim, o principal caminho encontrado pela comunidade internacional para lidar com as questões tributárias que extrapolam suas fronteiras foi a utilização de tratados, convenções e acordos internacionais, além do intercâmbio promovido por organizações globais que contribuem para a padronização e harmonização de algumas práticas. Com a cooperação internacional por meio desses instrumentos, as nações se comprometem, entre outras coisas, a contribuir para uma maior eficiência da troca de informações entre administrações fiscais.

De acordo com a prática da troca de informações observada em relatórios e documentos internacionais,[21] é possível destacar os cinco principais métodos utilizados para fazê-la em matéria fiscal: (i) Troca de informações automática, (ii) Troca de informações espontânea, (iii) Troca de informações mediante solicitação, (iv) Troca de informações simultânea; e (v) Troca de informações por fiscalização estrangeira. O acordo celebrado entre Brasil e EUA, por exemplo, único acordo específico para intercâmbio de informações em vigor, prevê a possibilidade de troca de informações mediante solicitação,[22] que ocorre quando o Estado requerente envia um pedido formal requisitando informações sobre um dado contribuinte, e a troca de informações por fiscalização estrangeira,[23] que possibilita a entrada e a

---

[18] Second Conference on the Fight against International Tax Fraud and Evasion By promoting Transparency and Exchange of Information in Tax Matters – Berlin – June 23, 2009.

[19] RODOTTÀ, Stefano. *Conferência*: globalização e direito. Procuradoria geral do Município do Rio de Janeiro – PGM, 11 de março de 2003, p. 10.

[20] BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril, op. cit., p. 1169.

[21] OECD – Agreement on Exchange of information on tax matters; OECD – The Global Forum on transparency and Exchange of information for tax purposes e Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria fiscal.

[22] Artigo 5º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, celebrado em Brasília, em 20 de março de 2007.

[23] Artigo 6º do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos, celebrado em Brasília, em 20 de março de 2007.

participação de funcionários do Estado requerente em investigações no território da parte requerida.

Algumas organizações e fóruns internacionais são relevantes para o desenvolvimento desses mecanismos, posto que já desenvolveram projetos importantes na área de troca de informações em matéria fiscal, nomeadamente: a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), a Organização das Nações Unidas (ONU), o G20 – Ministros das Finanças, o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações, Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT) e o *Joint International Tax Shelter Information* Center (JITSIC).

Um precursor dos projetos sobre a troca de informação é o "Modelo de Convenção da OCDE sobre a Renda e o Capital". Em 1963, a OCDE elaborou a primeira versão do "Modelo de Convenção"[24] e já incluiu a possibilidade da troca de informações, nos termos do art. 26.[25] A partir de então, todas as versões subsequentes da "Convenção Modelo" preveem essa possibilidade.

---

[24] OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital (1963).

[25] Article 26 – Exchange of Information:

"1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeable relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.

2. Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. Notwithstanding the foregoing, information received by a Contracting State may be used for other purposes when such information may be used for such other purposes under the laws of both States and the competent authority of the supplying State authorizes such use.

3. In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;

b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;

c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (ordre public).

4. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.

Uma das iniciativas mais representativas desta área é o "Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações", também criado pela OCDE, com a participação ativa dos Ministros das Finanças dos países do G20. Este Fórum tem 108 países-membros,[26] bem como nove organizações internacionais que atuam como observadores.[27] Tem como objetivo estabelecer padrões internacionais para a cooperação fiscal e garantir que todas as jurisdições participantes ofereçam o mesmo padrão de cooperação internacional em matéria tributaria. Tal padrão internacional é descrito no documento *Terms of Reference*[28] e é avaliado por meio do *Peer Review Group – Phase 1* e *Phase 2*.[29] Para a avaliação, o *Peer Review Group* desenvolveu 10 elementos essenciais de transparência e de intercâmbio de informações para fins tributários:[30]

---

5. In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person."

[26] Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Argentina, Aruba, Austrália, Áustria, Bahamas, Bahrein, Barbados, Bélgica, Belize, Bermuda, Botswana, Brasil, Ilhas Virgens Britânicas, Brunei, Canadá, Ilhas Cayman, Chile, China, Colômbia, Jersey, Quênia, Coreia, Letônia, Libéria, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Macau (China), Malásia, Malta, Ilhas Marshall, Mauritânia, Maurício, México, Mônaco, Montserrat, Marrocos, Nauru, Holanda, Nova Zelândia, Nigéria, Niue, Noruega, Ilhas Cook, Costa Rica, Curaçao, Chipre, República Checa, Dinamarca, República Dominicana, El Salvador, Estônia, Finlândia, República Jugoslava da Macedônia, França, Geórgia, Alemanha, Gana, Gibraltar, Grécia, Granada, Guatemala, Guernsey, Hong Kong (China), Hungria, Islândia, Índia, Indonésia, Panamá, Filipinas, Polônia, Portugal, Qatar, Rússia, St. Kitts e Nevis, St. Lucia, Sint Maarten, St. Vincent e Granadinas, Samoa, San Marino, Arábia Saudita, Seychelles, Cingapura, Eslováquia, África do Sul, Espanha, Suécia, Suíça, Trinidad e Tobago, Tunísia, Turquia, Ilhas Turks e Caicos, Emirados Árabes Unidos, Irlanda, Ilha de Man, Israel, Itália, Jamaica, Japão, Reino Unido, Estados Unidos, Ilhas Virgens dos EUA, Uruguai, Vanuatu, União Europeia. Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief_27% 20June% 202012.pdf>.

[27] Asian Development Bank, Commonwealth Secretariat, European Bank for Reconstruction and Development, European Investment Bank, Inter-American Development Bank, International Finance Corporation, International Monetary Fund and World Bank. Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief_27%20June%202012.pdf>. Acesso em: 15/08/2013.

[28] Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief_27%20June% 202012.pdf>. Acesso em: 15/08/2013.

[29] Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief_27%20June% 202012.pdf>. Acesso em: 15/08/2013.

[30] Disponível em: <www.oecd.org/tax/transparency/Information520Brief_27%20June% 202012.pdf>. Acesso em: 15/08/2013.

THE 10 ESSENTIAL ELEMENTS OF TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES

A AVAILABILITY OF INFORMATION

A.1. Jurisdictions should ensure that ownership and identity information for all relevant entities and arrangements is available to their competent authorities.

A.2. Jurisdictions should ensure that reliable accounting records are kept for all relevant entities and arrangements.

A.3. Banking information should be available for all account-holders.

B ACCESS TO INFORMATION

B.1. Competent authorities should have the power to obtain and provide information that is the subject of a request under an EOI agreement from any person within their territorial jurisdiction who is in possession or control of such information.

B.2. The rights and safeguards that apply to persons in the requested jurisdiction should be compatible with effective exchange of information.

C EXCHANGING INFORMATION

C.1. EOI mechanisms should provide for effective exchange of information.

C.2. The jurisdictions' network of information exchange mechanisms should cover al relevant partners.

C.3. The jurisdictions' mechanisms for exchange of information should have adequate provisions to ensure the confidentiality of information received.

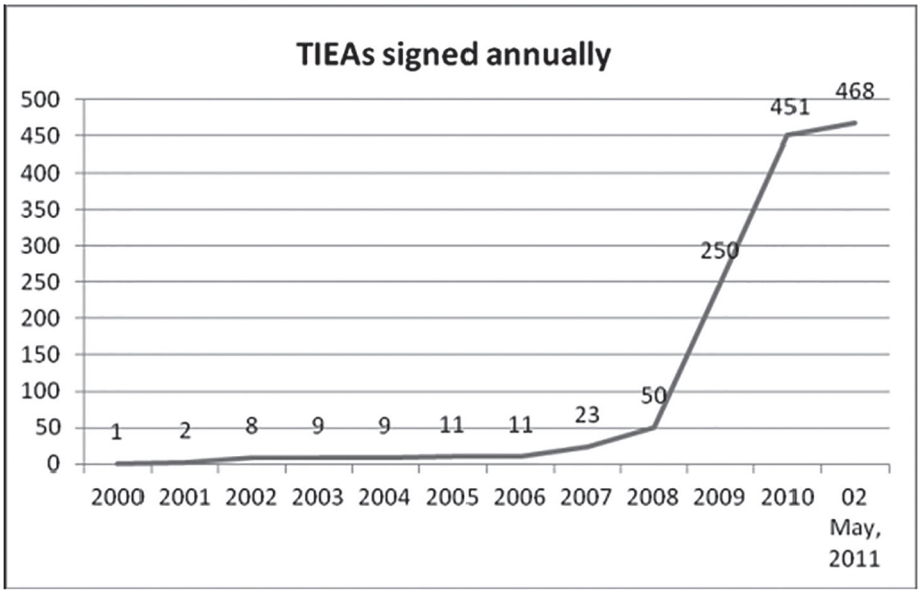
C.4. The exchange of information mechanisms should respect the rights and safeguards of taxpayers and third parties.

A OCDE, por meio das atividades do Fórum Global, entende que, para garantir a transparência e a eficiência na implementação do intercâmbio de informações tributárias, três elementos são essenciais. O primeiro, a ser observado por uma administração fiscal que deseja implementar a troca de informações, é que o Estado possua dados confiáveis e atualizados sobre seus cidadãos, ou seja, é preciso que haja disponibilidade de informação (*Availability of Information*). A partir dessa disponibilidade de informações, é necessário que exista o efetivo acesso às informações em poder do Estado (*Access to Information*), segundo elemento essencial. É preciso que exista a consolidação de infraestrutura e um banco de dados seguro para que o acesso à informação se concretize, bem como existam meios coercitivos para que o Estado possa obter outras informações necessárias a uma fiscalização, desde que respeitados direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Por fim, o terceiro elemento apontado pela diretiva da OCDE, refere-se propriamente à troca

de informações, ou seja, após a obtenção da informação e a criação de infraestrutura que permita o acesso a essa informação, deve o Estado preocupar-se em estabelecer mecanismos e procedimentos para que o intercâmbio de informações seja realizado, também respeitando os direitos e garantias fundamentais (*Exchanging Information)*.

Além desses elementos essenciais de transparência, outras condições para uma efetiva troca de informações são: (i) informação confiável, (ii) previsão de que as informações da jurisdição solicitada estejam (iii.a) disponíveis, ou que possam ser (iii.b) disponibilizadas (iv) em tempo razoável.[31]

Instrumento legal importante e complementar que tem sido utilizado para estabelecer um intercâmbio eficaz de informações em matéria tributária entre as nações é o modelo da OCDE de "Acordo sobre a Troca de Informações em Matéria Tributária". O Acordo de Intercâmbio de Informações Tributárias (*Tax Information Exchange Agreement – TIEA*) destina-se a estabelecer o padrão do que constitui uma troca eficaz de informações para fins da OCDE. É um instrumento mais específico do que as convenções sobre dupla tributação e tem sido assinado por um número cada vez maior de países nos últimos anos.



32

[31] OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1. p. 28.

[32] Informação disponível em: <http://www.oecd.org/tax/fightingtaxevasion.htm>. Acesso em: 18/08/2013.

O *Joint International Tax Shelter Information Centre* (JITSIC) é outra organização internacional que também tem desenvolvido com sucesso projetos para compartilhamento de informações entre as administrações fiscais. Criado em 2004, por iniciativa das administrações tributárias da Austrália, Canadá, Reino Unido e Estados Unidos, visa melhorar a troca de informações em tempo real entre as autoridades fiscais e a repressão do planejamento tributário abusivo. O trabalho desses agentes é feito por meio da troca de informações e da realização de auditorias conjuntas (*Joint Audits*[33]). É digno de nota o fato de que a auditoria conjunta acaba por ser também positiva para o contribuinte, uma vez que lhe possibilita apresentar registros e explicações apenas uma vez para as administrações tributárias envolvidas. Assim, a ação coordenada e harmônica entre as administrações tributárias garante segurança e previsibilidade, juntamente com a repressão eficaz às infrações fiscais.

Recentemente, o *United States Internal Revenue Service – IRS*, órgão americano equivalente à Receita Federal do Brasil – RFB, deu início a uma nova e agressiva política para controlar a evasão fiscal por cidadãos norte-americanos usando a troca de informações entre instituições financeiras e governo. O *Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*, que entrará em vigor em 2013,[34] estabelece que as chamadas "Instituições Financeiras Estrangeiras" (*FFI's* no original em Inglês) e "Entidades Não Financeiras Estrangeiras" (*NFFE's* no original em Inglês) em todo o mundo devem acompanhar e relatar para o fisco dos EUA informações sobre operações financeiras de "*US persons*" (cidadãos, empresas e corporações norte-americanas) que residam ou atuem fora dos Estados Unidos. A medida determina a aplicação de uma penalidade para os contribuintes que se recusam a autorizar tais procedimentos. A pena consiste na retenção de 30% de qualquer pagamento a ser feito ao titular da conta ou investidor dos EUA, e uma instituição financeira que não cumprir ou que não cumprir corretamente comunicando as informações também estará sujeita à retenção, na fonte, de 30% sobre os pagamentos a receber de fontes norte-americanas.[35] Embora esta seja uma política tributária agressiva e audaciosa, países como França, Alemanha, Itália, Espanha, Japão, Suíça, Canadá, Dinamarca, Finlândia, Guernsey, Irlanda, Ilha de Man, Jersey, México, Holanda e Noruega[36] já assinaram acordos bilaterais para implementar a regulação *FATCA*.

---

[33] *Joint Audits* consistem em um processo em que dois ou mais países reúnem-se para auditar um contribuinte comum.

[34] Informação disponível em: <http://www.deloitte.com/view/en_US/us/Services/tax/930c9948e681a210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm>. Acesso em: 18/08/2013.

[35] Informação disponível em: <http://www.kpmg.com/br/pt/estudos_analises/artigosepublicacoes/paginas/release-fatca.aspx>. Acesso em: 18/08/2013.

[36] Informação disponível em: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/tg1759.aspx>. Acesso em: 18/08/2013.

Em suma, todas essas iniciativas refletem um novo paradigma na administração fiscal, permitindo uma ação em rede com um alto nível de compartilhamento de informações. Esse novo cenário incentiva os Estados a agir de forma coordenada, promovendo mais transparência e *enforcement* em nível internacional.

III QUADRO LEGAL E INSTITUCIONAL DA TROCA DE INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

Nos últimos anos, o Brasil consolidou-se como um país que reconfigura sua posição no cenário global acima descrito. Seu atual poder político e econômico deu azo a um ambiente adequado para a internacionalização de várias empresas nacionais, e também para que muitas empresas estrangeiras começassem a operar no mercado brasileiro[37].

Nas palavras de John Prideaux, *"Brazil used to be all promise. Now it is starting to deliver"*.[38] Este panorama é sugestivo, mas também é uma indicação de que a administração tributária nacional, bem como a ordem jurídica devem estar preparadas para lidar com questões globais. Para ilustrar esse argumento, os Anais do Seminário Internacional sobre Justiça Fiscal, organizado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico, concluiu que cerca de US$ 300 a US$ 400 bilhões de dólares estão fora do país sem sofrer tributação.[39]

Neste contexto, é possível compreender como a troca de informações em matéria tributária é importante para apoiar a repressão ao planejamento tributário abusivo, à evasão fiscal e à lavagem de dinheiro.

O quadro normativo brasileiro em tema de troca de informações em matéria tributária contém princípios e normas que tornam a cooperação internacional e a troca de informações com outros países possível. De um lado, a Constituição Federal de 1988 consagra princípio orientador de cooperação entre as nações com o objetivo de progresso da humanidade (art. 4º, IX). [40] De outro, o Código Tributário Nacional – CTN prevê regras sobre intercâmbio internacional e nacional de informações. O art. 199 *caput*,[41] por exemplo, prevê a troca de informações entre o Governo Federal, Estados e Municípios, no interesse da administração tributária

---

37 Ver: *Ranking* das Transnacionais Brasileiras, realizado anualmente pelo Núcleo de Negócios Internacionais da Fundação Dom Cabral (FDC)

38 The Economist. *Brazil takes off*. 12 Nov. 2009.

39 Conselho de Desenvolvimento Econômico. SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE JUSTIÇA FISCAl. *Anais...* 10 ago. 2011, p. 34.

40 Constituição Federal 1988 – *"Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios: IX – cooperação entre os povos para o progresso da humanidade (...)."*

41 Ver: Constituição Federal 1988 – artigo 37, inciso XXII.

nacional.[42] Para isso, a RFB possui uma subdivisão exclusiva, intitulada COCIF[43] (Coordenação-Geral de Cooperação e Integração Fiscal), disciplinada no Regimento Interno da Receita Federal Brasileira,[44] para coordenar a integração fiscal interna entre esses três níveis da Federação. O mesmo diploma assegura a existência de uma subdivisão da RFB para lidar especificamente com a cooperação técnica internacional em matéria fiscal, nomeadamente DIRIN[45] (Divisão de Relações Institucionais Internacionais).

Em 2001, a Lei Complementar nº 104 alterou o art. 199 do CTN, adicionando um parágrafo único que dispõe que o Brasil pode realizar troca de informações tributárias com outros países através de tratados internacionais, acordos e convenções.

Assegurando a aplicação desses instrumentos internacionais, o Código Tributário Nacional também prevê, em seu art. 98, que as convenções e os tratados internacionais celebrados em matéria tributária modificam a legislação interna e deverão ser observados na elaboração das legislações subsequentes. A alteração feita em 2001 no CTN coincide com o compromisso brasileiro com o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações em matéria tributária.[46] Como membro deste fórum desde 2009, o Brasil está empenhado na implementação de um padrão internacional de transparência e troca de informações. Todos os membros do Fórum Global, bem como jurisdições identificadas como relevantes para o desenvolvimento do trabalho, estão sendo avaliadas sob estas normas internacionais

---

42 Código Tributário Nacional – *Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.*

43 Ministério da Fazenda, Portaria nº 203/2012 – *Art. 50. À Coordenação-Geral de Cooperação e Integração Fiscal – Cocif compete gerenciar e integrar as atividades relacionadas com o planejamento, coordenação, desenvolvimento e avaliação da execução das ações de cooperação e integração da gestão fazendária e com a troca de informações e dados fiscais entre a RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e outros organismos estatais, acompanhar a execução e avaliar protocolos e convênios, elaborados em articulação com as áreas operacionais da RFB, além de coordenar e alocar as atividades das gerências sob sua subordinação. Art. 51. Às Gerências de Cooperação e Integração Fiscal – Gcif1, 2 e 3 compete, em ações específicas, gerenciar e integrar as atividades relacionadas com o planejamento, coordenação, desenvolvimento e avaliação da execução das ações de cooperação e integração da gestão fazendária e com a troca de informações e dados fiscais entre a RFB e as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e outros organismos estatais.*

44 Ministério da Fazenda, Portaria nº 203/2012.

45 Ministério da Fazenda, Portaria nº 203/2012 – *Art. 150. À Divisão de Relações Institucionais Internacionais – Dirin compete: **I** – elaborar propostas, conduzir e coordenar as negociações relativas a acordos e convênios de cooperação técnica internacional em matérias tributária e aduaneira; **II** – em articulação com as demais áreas da RFB: **a)** acompanhar e avaliar as atividades a serem desenvolvidas no âmbito dos acordos e convênios de cooperação técnica internacional de que trata o inciso I; **b)** planejar, coordenar e avaliar a visita ao País de delegações oriundas de outros países e de organismos internacionais* (...).

46 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 18.

de transparência e intercambio de informações. Este processo é realizado em duas fases. Na Fase 1, são analisados o quadro legal e regulatório do país; na Fase 2, verifica-se a implementação prática deste quadro legal e regulatório em relação à troca de informações.[47] O Brasil foi avaliado pelo *Peer Review* Fase 1, no primeiro semestre de 2011. A Fase 2 estava marcada para ter início em 17 de julho de 2012, contudo, até a presente data, apenas o relatório da primeira fase foi divulgado.

Esse relatório salienta que a RFB tem disponível um significativo banco de dados, que inclui informações sobre propriedade, identidade bancária, contabilidade dos contribuintes, tanto para fins domésticos como para atender pedidos de outras jurisdições.[48] Além disso, a RFB tem poderes amplos de acesso a informações para fins de intercâmbio internacional de informações e medidas para coagir a produção de tais informações.[49] Ela também pode convocar pessoas físicas e jurídicas, contribuintes ou não, e outras partes relacionadas, para mostrar livros e documentos, e para fornecer qualquer informação solicitada pela RFB no exercício de suas funções, dentro de um período estipulado de tempo.[50] Em princípio, não há restrições aos poderes de diretamente interrogar indivíduos ou apreender documentos.[51] No entanto, no caso de busca e apreensão de documentos em residências ou instalações profissionais, uma ordem judicial é necessária.[52]

A conclusão geral da OCDE sobre a estrutura legal e regulatória brasileira, apresentada na avaliação do Fórum Global na Fase 1 do *Peer Review* é a seguinte:

> *The legal and regulatory framework for the availability of information is in place in Brazil. Ownership and identity information is maintained by relevant entities and arrangements. In addition, much information is filed with governmental authorities, in particular the tax authorities and the Public Trade Registrar. Similarly, a good framework exists which requires full accounting records, including underlying documentation, to be kept for at least five years (which corresponds to the statute of limitations period). Full bank information, including all records pertaining to account holders as well as related financial and transaction information, is available in Brazil.*

---

47 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 5.

48 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 49.

49 O Código Tributário Nacional, em seu art. 197, prevê uma exceção em relação ao segredo Professional: "não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão".

50 Lei nº 2.354/54, art. 7º; Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 123, e nº 1.718/79, art. 2º; CTN, arts. 195 e 197; RIR/99, arts. 927 e 928.

51 Lei nº 9.430/96, art. 35; RIR/99, art. 915.

52 Ver art. 5º da Constituição Federal.

> *In addition, the tax authorities also collect certain bank data every year, such as the identity of all bank account holders and the monthly global amounts in deposit or saving accounts.*[53]

Do relatório da OCDE, extrai-se que o Brasil tem muitas fontes de informação e também alguns mecanismos de *enforcement*[54] que obrigam os contribuintes a fornecer informações nas áreas de direito civil, comercial, tributário, regulatório e criminal. As autoridades fiscais brasileiras têm uma quantidade significativa de informações atualizadas anualmente à sua disposição:[55]

> *In respect of ownership and identity information, the comprehensive obligations consistently imposed on domestic and foreign companies, partnerships and foundations ensure that information is available either in the hands of public authorities (i.e. the Public Trade Registrar, the Civil Registry Office, the CVM, the BACEN, the RFB, etc.), the entity itself (articles of incorporation or shareholder register) or custodians (i.e. financial institutions and other entities supervised by the CVM). These obligations are complemented by the anti-money laundering legislation and rules concerning regulated activities.*[56]

Portanto, tanto a legislação como o quadro institucional brasileiro dão suporte às políticas de intercâmbio de informações, permitindo a disponibilidade de informações confiáveis, o acesso e a autoridade necessárias para obter informações nos âmbitos civil, comercial, tributário, regulatório, e criminal, sempre que necessário.[57] Contudo, como se verá a seguir, apesar das regras mencionadas proporcionando à RFB amplos poderes para ter acesso a informações dos contribuintes, o Supremo Tribunal Federal[58] tem se manifestado no sentido de que é necessária ordem judicial autorizando a divulgação de tais registros por parte dos bancos.

---

53 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 7.

54 Ver: Decreto-Lei nº 486/69, art. 4º; CTN, arts. 173, 174, 195, e 197; Lei Complementar nº 123/06, art. 26, II; Instrução Normativa RFB nº 983/09, art. 27; Lei nº 9.613/98.

55 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 25.

56 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 19.

57 Decreto-Lei nº 486/69, art. 4º; CTN, arts. 173, 174, 195, e 197; Lei Complementar nº 123/06, art. 26, II; Instrução Normativa RFB nº 983/09, art. 27; Lei nº 9.613/98.

58 Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389.808. Relator. Min. Marco Aurélio (Dez. 15, 2010).

IV TROCA DE INFORMAÇÕES E CONFIDENCIALIDADE

Os instrumentos internacionais de troca de informações[59] devem conter cláusulas de confidencialidade que indiquem especificamente a quem a informação pode ser divulgada e os fins para os quais a informação pode ser usada. Deve-se notar que a aplicação conjunta das normas gerais nacionais sobre confidencialidade, em combinação com as cláusulas correlatas constantes nos acordos de intercâmbio de informações assinados pelo Brasil, leva à conclusão de que as informações trocadas com autoridades estrangeiras só poderão ser reveladas às pessoas ou autoridades, incluindo tribunais e órgãos administrativos, envolvidas na avaliação, coleta, processamento, ou a aplicação da legislação tributária em questão, ou em processos penais relativos a esses tributos.[60]

A Constituição brasileira[61] não prevê expressamente o sigilo bancário,[62] mas protege o direito à privacidade como um direito fundamental, mesmo que essas informações possam ser transmitidas às autoridades estrangeiras competentes. Assim, não há restrições ao acesso a registros bancários (demonstrações financeiras e outras informações) em que (i) o acesso é necessário durante o curso de um procedimento fiscal,[63] e (ii) esse exame é considerado indispensável em um pedido de *EOI* válido.[64] Em particular, muitas informações bancárias já estão disponíveis para a RFB devido a um intercâmbio automático de dados por parte das instituições financeiras brasileiras e a RFB.[65]

No entanto, como regra geral, quando a informação solicitada não está na posse da RFB, a mesma pode solicitá-la ao contribuinte ou diretamente ao titular da informação, sem haja a necessidade de notificar ou obter o consentimento da pessoa sob investigação. Ou seja, a título de exceção, a RFB intima o contribuinte a prestar informações bancárias.[66] No entanto, o contribuinte não é informado

---

59 São fornecidos no art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE e no art. 8º do Modelo de TIEA da OCDE.

60 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 72.

61 Art. 5º, XII, Constituição Federal.

62 Até 2001, o sigilo bancário foi protegido nos termos do art. 38 da Lei nº 4.595/64.

63 Esta informação abrange investigações em casos fiscais, tanto civis e criminais.

64 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 56.

65 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 47. A set of articles addressing tax and bank confidentiality in Brazil can be found at: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal*. Belo Horizonte: Forum, 2011.

66 Decreto nº 3.724/01, art. 4º, § 2º.

quanto à razão do pedido,[67] e, se não fornece as informações dentro do prazo determinado, as autoridades fiscais brasileiras podem solicitá-las diretamente às instituições financeiras.[68]

Nos termos do Decreto-Lei nº 4.657/42, art. 17, a administração tributária brasileira pode recusar um pedido de troca de informações se a divulgação de tais informações for contrária à soberania nacional, à ordem pública ou ao princípio da moralidade.[69] É importante ressaltar que o sigilo bancário não pode ser a base para recusar um pedido para fornecer informações, a recusa com base em uma exigência de interesse fiscal nacional[70] não é consistente com o padrão internacional.[71]

No que diz respeito à legislação penal, o quadro de prevenção à lavagem de dinheiro no Brasil está estabelecido na Lei nº 9.613/98, que estabelece as medidas legais, tais como a definição de crimes de lavagem de dinheiro, as medidas preventivas, o sistema para relatar atividades suspeitas e os procedimentos para a cooperação internacional. Essa lei é o resultado de várias iniciativas internacionais, como a Convenção de Viena, a Convenção de Palermo, a Convenção das Nações Unidas contra o Financiamento do Terrorismo, a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, e as Recomendações do FATF 40+9, entre outros.[72]

Nesse sentido, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, a unidade de inteligência financeira brasileira, está ativamente envolvido em iniciativas internacionais relacionadas à prevenção da lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.[73] Desde 2001, a Lei Complementar nº 105/01 introduziu novas regras sobre sigilo bancário e ampliou os poderes de acesso desse órgão. Além disso, a Lei nº 10.701/03 concedeu autoridade mais ampla ao COAF para obter informações de terceiros e criou um registro nacional de contas bancárias.[74]

---

67 Decreto nº 70.235/72, art. 7º, e Decreto nº 7.574/11, art. 33.

68 Lei Complementar nº 105/01 e Decreto nº 3.724/01, art. 30, X.

69 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 76.

70 The absence of domestic tax interest rule happens when a contracting party can only provide information to another contracting party if it has an interest in the requested information for its own tax purposes.

71 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 65.

72 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 16.

73 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 17.

74 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 17.

IV.1 O Supremo Tribunal Federal e o Sigilo Bancário

Apesar das regras que proporcionam amplos poderes à RFB para ter acesso a informações bancárias dos contribuintes, o Supremo Tribunal Federal[75] tem se manifestado no sentido de que é necessária uma ordem judicial autorizando a divulgação de tais registros por parte das instituições financeiras. Ademais, várias ações de declaração de inconstitucionalidade contra dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001 pedem de julgamento perante o STF.[76]

No que diz respeito ao controle difuso, a decisão mais recente é de 2010, e foi proferida no Recurso Extraordinário nº 389.808.[77] Naquela oportunidade, o plenário do Tribunal, por maioria apertada de 6 a 4, decidiu que a garantia de poderes à RFB para acessar diretamente registros bancários dos contribuintes, para efeitos fiscais, violava as regras constitucionais.

No caso, a administração tributária estava buscando registros bancários de um determinado contribuinte diretamente junto às instituições financeiras, com base nas disposições estabelecidas na Lei Complementar nº 105/2001 e outros diplomas conexos. O objetivo de solicitar tais informações seria o de avaliar se o contribuinte estava em dívida com a RFB a respeito de alguns tributos federais. Importante destacar que não havia indícios de evasão fiscal ou uma investigação criminal em curso.

O Tribunal considerou que o acesso direto aos registros bancários por órgãos governamentais viola disposições constitucionais relativas à proteção da privacidade, que só pode ser afastada por meio de uma ordem judicial autorizando a divulgação das informações. Mesmo que a decisão tenha sido tomada em uma ação individual, e, portanto, não tenha efeito vinculante, ela é significativa, pois expressa a última posição da mais alta Corte brasileira sobre o assunto.

Isso significa que, embora a Lei Complementar nº 105/2001 ainda esteja em vigor, permitindo às autoridades fiscais obter informações bancárias diretamente das instituições financeiras, se o contribuinte desafiar tais pedidos perante o Poder Judiciário, há uma chance de que a ele possa ser concedida uma liminar para interromper o compartilhamento das informações até que uma ordem judicial seja emitida autorizando o compartilhamento.

O Supremo Tribunal Federal claramente aponta que sua decisão não priva as autoridades fiscais de terem acesso a registros bancários de qualquer natureza, mas

---

75 Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389.808. Relator. Min. Marco Aurélio (Dez. 15, 2010).

76 ADIs ns. 2386 (2001), 2390 (2001), 2397 (2001), 4006 (2008), e 4010 (2008).

77 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389.808. Rel. Min. Marco Aurélio. 15/12/2010

apenas que, tendo em vista o direito constitucional à privacidade, deve viabilizada por uma ordem judicial.

Tal julgamento tem reflexos diretos no campo do intercâmbio de informações tributárias. Isso porque a decisão indica que qualquer tratado, acordo de cooperação ou adoção de políticas tributárias, como o *FATCA*, que venha a permitir a troca direta de informações bancárias dos contribuintes e a RFB pode ter sua constitucionalidade contestada perante o Supremo Tribunal Federal, sobre os mesmos fundamentos apresentados no referido Recurso Extraordinário.

V O DESENVOLVIMENTO DE POLÍTICAS DE INTERCÂMBIO DE INFORMAÇÕES E DE COOPERAÇÃO INTERNACIONAL NO BRASIL

O Brasil tem continuamente buscado expandir sua rede e sua infraestrutura de cooperação internacional em matéria tributária por meio de Convenções de Dupla Tributação (*DTCs*) e Acordos de Troca de Informações Tributárias (*TIEAs*). Nesse sentido, assinou, em 2011, a Convenção Multilateral em Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários.

Deve-se notar, porém, que, em alguns casos, o prazo para que acordos e tratados assinados entrem em vigor, por meio de ratificação, pode levar vários anos. Um exemplo é o acordo de troca de informações tributárias entre o Brasil e os Estados Unidos da América, que foi assinado em março de 2007, e ratificado apenas em março de 2013,[78] claramente sob a pressão da comunidade internacional e das disposições decorrentes do *FATCA*.[79] Por tal razão, uma das recomendações feitas pelo Fórum Global é que o Brasil garanta a ratificação expedita de tratados já assinados.[80]

Merece destaque também uma série de iniciativas recentes no quadro legal e regulatório brasileiro relevantes para efeitos de troca de informações tributárias.

Em primeiro lugar, o Decreto nº 6.022/07, que introduziu, em 2007, um banco de dados eletrônico com registros contábeis e fiscais e outras informações de

---

78 Regulamentado pelo Decreto nº 8.003/2013.

79 O autor chama a atenção para o fato de "[...] in terms of enforcement cooperation, there is a historic wide range of subjects between US and Brazil, such as memorandum of understanding on securities enforcement and commodities futures cooperation, a customs cooperation agreement, a mutual assistance in criminal matters treaty, framework agreement on cooperation in the peaceful uses of outer space, an extradition treaty, an air transport agreement, an agreement regarding defense cooperation, an antitrust enforcement cooperation agreement and a strong cooperation against drug trafficking". Cf. ZAGARIS, Bruce. Brazil-U.S. TIEA Takes Effect and Presages Significant New Tax Enforcement Cooperation. *Tax Notes International*. June 24, 2013, p. 1.

80 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 8.

interesse para as administrações fiscais dos Estados brasileiros e da RFB, bem como registros de autos de infração em operações realizadas pelos contribuintes. O projeto é conhecido como SPED – Sistema Público de Escrituração Digital e é formado por dois subprojetos: SPED-Contábil e SPED-Fiscal. O SPED-Contábil[81] visa substituir os registros contábeis em papel pela obrigação de registrá-los transmiti--los em plataforma digital.[82] O SPED-Fiscal é aplicável a todos os contribuintes sujeitos ao ICMS e/ou IPI, que deverão apresentar, em meio digital e em uma base mensal, todas as informações relevantes sobre a suas atividades e operações para a determinação desses tributos.[83]

Em segundo, a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, que é um documento emitido e armazenado eletronicamente, com o objetivo de documentar transações realizadas pela circulação de bens e serviços fornecidos. O não cumprimento é punido com multas de até 50% do valor da operação impostas ao emissor e/ou o destinatário da NF-e.[84]

Outra ferramenta interessante é a Instrução Normativa expedida pela RFB nº 811/2008,[85] que criou a Declaração de Informações sobre Movimentação Financeira – DIMOF. A IN determina que as instituições financeiras apresentem eletronicamente, duas vezes por ano, relatórios contendo os valores mensais globais em contas depósito ou de poupança e a identidade dos contribuintes. Trata-se, portanto, de ferramenta que alimenta e atualiza o banco de dados da administração tributária brasileira.

A quarta e última é a Declaração sobre Operações Imobiliárias – DOI, introduzida pela Instrução Normativa RFB nº 1.112/2010, e determina que os serventuários da justiça responsáveis por Cartório de Notas, de Registro de Imóveis e de Títulos e Documentos estão obrigados a fazer comunicação a RFB dos documentos lavrados, anotados, matriculados, registrados e averbados em suas serventias e que caracterizem aquisição ou alienação de imóveis, realizada por pessoa física ou jurídica, independentes de seu valor, a partir de 2011.[86]

---

81 Informação disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-contabil/o-que-e.htm>. Acesso em: 18/08/2013.

82 Only companies and partnership taxed under the actual profit regime are obliged to adopt the SPED-Accounting.

83 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 18.

84 OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1, op. cit., p. 18.

85 Atualizada pela Instrução Normativa nº 1.092/2010, da Receita Federal do Brasil.

86 Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2010/in11122010.htm>. Acesso em: 02/10/2013.

Estas ferramentas (SPED, NF-e, DIMOF e DOI) proporcionam muitos benefícios para a administração tributária, como a redução de custos com papel, a padronização de informações entre as diferentes unidades federativas, redução de fraude fiscal, a simplificação e racionalização dos procedimentos, o acesso rápido à informação, o aumento da produtividade eliminando alguns passos que o auditor deve seguir para coletar os arquivos, redução de custos administrativos, melhora da qualidade da informação e a possibilidade de cruzamento entre dados contábeis e fiscais.[87]

Para além destes esforços internos, o Brasil também está preocupado com a melhoria do intercâmbio internacional de informações em matéria tributária, em conformidade com os padrões demarcados pelo Fórum Global de Transparência e Troca de informações Tributárias. Por essa razão, foi emitido o Decreto Interministerial nº 236/2012 estabelecendo um grupo de trabalho[88] para coordenar as ações do Brasil no processo de adequação aos padrões internacionais. Além disso, o Brasil tem procurado aumentar a sua rede de acordos de *EOI* e procurado rever alguns tratados e convenções que não preveem a troca de informações ou a preveem com restrições.

VI A UTILIZAÇÃO DE *MLATS* PARA OBTER INFORMAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Enquanto instrumentos específicos de troca de informações tributárias não entram em vigor, a cooperação em matéria penal está aberta ao intercâmbio de informações para crimes relacionados ao âmbito tributário.[89]

A Lei brasileira pune o crime tributário especialmente sob os tipos penais da Lei nº 8.317/1990, que preveem penas de até cinco anos para quem perpetrar tais crimes. A evasão fiscal conexa às obrigações junto à seguridade social também é punível segundo as disposições dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal Brasileiro, com pena que varia de 2 a 5 anos de reclusão, além de multa.

Mesmo antes da ratificação do *TIEA* Brasil-EUA em 2013, a cooperação entre Brasil e Estados Unidos em matéria penal já era eficiente e eficaz, nos termos do Tratado de Assistência Legal Mútua Brasil-EUA – *Mutual Legal Assistance Treaty* –

---

87 Informação disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sobre-o-projeto/beneficios.htm>. Acesso em: 17/08/2013.

88 O grupo de trabalho será composto por representantes da RFB, do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF), do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), da Secretaria de Justiça, Polícia Federal e Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC).

89 Para uma visão geral do quadro legal brasileiro sobre assistência jurídica mútua em matéria penal, veja: SOUSA, Carolina Yumi. Cooperação judicial internacional em matéria penal: considerações práticas. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 71, 2008, p. 297-325.

MLAT (Decreto nº 3810/2001).[90] Embora o acordo se restrinja à matéria penal, quando se trata de investigações de fraude fiscal, esta ferramenta é útil para a obtenção de provas relevantes na apuração fiscal, incluindo registros bancários, do Brasil para os EUA e vice-versa.

O *MLAT* já foi usado em alguns casos envolvendo brasileiros que estavam mantendo bens em bancos norte-americanos sem declará-los às autoridades nacionais, o que, além de constituir crime de fraude fiscal, também caracteriza crime financeiro nos termos da Lei nº 7.462/83. Nesses casos, as autoridades americanas enviaram espontaneamente registros bancários para o Brasil, que foram utilizadas em investigações criminais e julgamentos, e também compartilhadas com as autoridades fiscais em prol da fiscalização dos contribuintes investigados criminalmente.

Um pedido de auxílio judiciário mútuo sob o MLAT Brasil-EUA deve ser tratado pela Autoridade Central do Brasil (Ministério da Justiça) de forma eficiente e rápida, especialmente quando o pedido é exclusivamente para a obtenção de registros ou documentos públicos, já que a ligação é direta entre as autoridades centrais. No entanto, se o pedido implica medidas restritivas a direitos fundamentais, como buscas e apreensões, será necessária uma decisão judicial. O mesmo se aplica, de acordo com o mais recente precedente do Supremo Tribunal acima referido, em relação à divulgação de registros bancários, caso em que será necessária uma ordem judicial, que deve ser emitida com base em uma necessidade demonstrada e na adequação das provas *vis-à-vis* o direito constitucional à privacidade.

Embora alguns acordos multilaterais (como a Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional[91]) contenham disposição específica que proíbe a recusa de assistência sob a alegação de intercambiar registros bancários, o MLAT Brasil-EUA não contempla tal proibição. Os tribunais brasileiros têm afirmado, em mais de uma ocasião, a validade da assistência prestada pelas autoridades nacionais em relação ao intercâmbio de dados bancários feita por meio de instrumentos internacionais bilaterais ou multilaterais.[92]

Tribunais brasileiros também afirmaram a possibilidade de compartilhar informações recolhidas em investigações internas ou processos criminais com autoridades do exterior, incluindo registros bancários e informações fiscais, como aconteceu, por exemplo, em um pedido da Bélgica, sobre investigações relacionadas à lavagem de

---

[90] O Brasil também tem outros acordos bilaterais em matéria penal com a Suíça, França, China, Colômbia, Itália, Canadá, Espanha, entre outros.

[91] O Brasil ratificou a Convenção e esta foi regulamentada em âmbito doméstico por meio do Decreto nº 5.015, de 12 de março de 2004. O art. 18, § 8º, diz: "States Parties shall not decline to render mutual legal assistance pursuant to this article on the grounds of bank secrecy".

[92] Superior Tribunal de Justiça, CR 438/Bélgica, CR 998/Itália.

dinheiro por meio de pedras preciosas.[93] Deve-se notar que é uma prática comum no Brasil que as investigações envolvendo a suspeita do cometimento de infrações fiscais (exclusiva ou em conjunto com outros crimes, como lavagem de dinheiro e crimes financeiros) sejam desenvolvidas pela polícia em estreita cooperação com as autoridades fiscais, que geralmente participam na coleta de provas, ou durante a execução de mandados de busca e apreensão, ou durante a análise de registros bancários e outros documentos relevantes para a investigação. A prova assim obtida é geralmente usada pelas autoridades fiscais para o lançamento e cobrança de tributos, e, como visto, pode ser objeto de pedidos de auxílio judiciário mútuo a autoridades estrangeiras.

O conhecido caso de um brasileiro piloto de F-Indy é um bom exemplo de como as investigações de evasão fiscal podem levar à troca de informações em matéria fiscal. O piloto foi indiciado, julgado e absolvido de várias acusações de sonegação de imposto de renda em 2008. A promotoria o acusou de fraudar os Estados Unidos por meio de uma empresa de fachada *offshore* para ocultar fraudulentamente do *Internal Revenue Service – IRS* parte dos rendimentos recebidos em contratos publicitários. Seu advogado e sua empresária também foram acusados de participar e facilitar os esquemas que levaram à suposta evasão fiscal.[94] Neste caso, as autoridades norte-americanas e brasileiras trabalharam em estreita colaboração durante a fase de inquérito, que foi parcialmente desenvolvida no Brasil. A polícia e a promotoria brasileiras ajudaram promotores americanos e autoridades do IRS na coleta de provas, tomada de depoimentos de testemunhas e obtenção de registros bancários, sob a chancela das disposições do *MLAT* Brasil-EUA.

Com a ratificação do *TIEA* Brasil-EUA, em março de 2013,[95] a troca de informações em matéria fiscal entre estes países tende a aumentar, visto que um instrumento legal já está em vigor fornecendo fundamentos para uma cooperação estreita em matéria tributária. O escopo do acordo compreende não apenas as informações relevantes para as autoridades fiscais, mas também relevante para fins criminais[96] – investigação e repressão da fraude e evasão tributária –, como claramente previsto no artigo I. O instrumento também deve agilizar a troca de informações entre as autoridades fiscais, especialmente considerando que, em contraste com o que acontece com *MLATs* em matéria criminal, as autoridades competentes para a

---

93 Superior Tribunal de Justiça, CR 2069, maio de 2007.

94 Um comunicado de imprensa do *Departament of Justice – DOJ* pode ser encontrado em: <http://www.justice.gov/tax/txdv08884.htm>. Acesso em: 17/08/2013.

95 Decreto nº 8.003, 15 maio 2013.

96 O autor destaca que: "[...] both countries decided that such agreement would be a legal tool to prevent, investigate and prosecute tax crimes, since the United States is one of the main sources for Brazilian tainted money". Cf. ZAGARIS, Bruce. Brazil-U.S. TIEA Takes Effect and Presages Significant New Tax Enforcement Cooperation. Tax Notes International. June 24, 2013, p. 2.

aplicação do *TIEA* Brasil-EUA são o Ministro da Fazenda, o Secretário da RFB ou seus representantes autorizados (artigo IV, nº 1). Isso significa que a autoridade central encarregada de executar os pedidos já é detentora das informações a serem trocadas, em oposição à Autoridade Central para a assistência em matéria penal, que deve buscar as informações solicitadas a partir de organismos responsáveis pela aplicação da lei ou tribunais. Uma característica importante fornecida pelo acordo é a exigência de o Estado requerente demonstrar que é "*incapaz de obter as informações solicitadas por outros meios, salvo se o recurso a tais meios daria origem a dificuldade desproporcional*" (artigo V, nº 1). Se este requisito parece ser um padrão mais elevado para proporcionar uma cooperação em relação aos pedidos feitos em outras questões, pode, por outro lado, facilitar a obtenção de uma ordem judicial que conceda acesso aos registros bancários de contribuintes brasileiros, visto que as razões e a necessidade das informações solicitadas serão dadas de antemão, com o próprio pedido.

VI.1 Direitos e Garantias dos Investigados

Quanto à salvaguarda dos direitos e garantias dos investigados, se a assistência em matéria penal é solicitada ao Brasil pelo governo dos EUA, algumas questões interessantes surgem, principalmente em relação à garantia do devido processo legal.[97]

Como já mencionado, se o pedido é exclusivamente para a obtenção de registros públicos ou documentos de notificação o trâmite do pedido sera direto, entre as autoridades centrais de cada país. Se o pedido, porém, implicar medidas restritivas de direitos fundamentais, então a decisão de um tribunal será necessária e algumas dificuldades importantes surgem devidas à falta de legislação nacional que regulamente a concessão e execução de pedidos de *MLAT* e *TIEA* no âmbito do que se convencionou chamar "auxílio direto".

Se o pedido for apresentado por meio de cartas rogatórias, porém, será enviado ao Superior Tribunal de Justiça – STJ, que tem regulamentação interna que disciplina os direitos do afetado durante a execução do pedido rogado. Esses direitos abrangem o direito de ser notificado do pedido (antes ou após a sua execução, dependendo da natureza da prova a ser recolhida), o direito a um advogado público ou privado, o direito de intervir e opor-se ao pedido, o direito a um julgamento pela Corte Especial (15 juízes), e o direito de recorrer contra a concessão ou a execução do pedido.

---

[97] Um exame abrangente das garantias do devido processo legal em matéria de auxílio judiciário mútuo em no Brasil pode ser encontrada em: BECHARA, Fábio Ramazzini. *Cooperação jurídica internacional em matéria penal*: eficácia da prova produzida no exterior. São Paulo: Saraiva, 2011.

Se o pedido, entretanto, vier por meio de instrumento de assistência direta em matéria penal, como é o caso de Brasil-EUA, será enviado à autoridade central brasileira, que irá encaminhá-lo ao Procurador-Geral, o qual o remeterá a membro do Ministério Público Federal que o apresentará perante um juiz de primeira instância. É o que deve ser feito sempre que a coleta de provas, no Brasil, depender de intervenção judicial, como, por exemplo, para tomar depoimentos de testemunhas, para obtenção de registros bancários, acesso às comunicações eletrônicas e orais, e, claro, o congelamento de ativos. As mesmas diretrizes deverão ser aplicadas aos pedidos formulados sob as regras do *TIEA* recentemente aprovado, já que as garantias aqui mencionadas aplicam-se sempre que um crime está sob investigação ou processo penal.

Sobre esse aspecto, lamenta-se a falta de legislação no Brasil que regulamente a assistência internacional em matéria penal.[98] A resolução do STJ, por ser um regulamento interno, não vincula outros juízes que irão lidar com os pedidos, ou seja, não há normas legais que garantam o devido processo legal na cooperação via auxílio direto.

A ausência de legislação deixa o juiz de primeira instância com considerável poder discricionário para determinar os parâmetros que serão aplicados em relação à cláusula do devido processo. Isso ocasiona insegurança e incerteza sobre o "como" e o "se" da proteção dos direitos do investigado. Em suma, por falta de legislação, a garantia processual do devido processo legal não é assegurada nas ferramentas de assistência direta, como o MLAT.[99]

Um dos problemas decorrentes desta situação é o que é normalmente referido como o "buraco negro" do *MLAT*. Considere, por exemplo, um pedido vindo dos EUA, com o objetivo de obter os registros bancários de uma pessoa física ou jurídica no Brasil. Como mencionado, será necessária a decisão de um juiz,[100] essa decisão deve estar baseada em elementos sólidos, suspeitas fundamentadas da possível prática de um crime e da estrita necessidade da medida para prosseguir com a investigação. Se um juiz brasileiro, em atenção a um pedido de cooperação proveniente de um *MLAT,* concede a ordem, sem a observação dos requisitos legais locais, e não é permitida à pessoa opor-se ao pedido antes que os registros sejam entregues às autoridades norte-americanas, não será mais possível discutir a inadmissibilidade dessas provas, já que o Brasil não tem mais jurisdição e nos EUA não

---

98 Ver: MADRUGA, Antenor. O Brasil e a jurisprudência do STF na idade media da cooperação jurídica internacional. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 54, 2005, p. 291-311.

99 Algumas entrevistas informais feitas com juízes que normalmente executam, em primeira instância, pedidos de auxílio direto corroboram a afirmação.

100 Este tema foi recentemente discutido em um polêmico caso brasileiro relativo a lavagem de capitais (cf. STJ, SS 2382, 2011).

há necessidade de uma decisão judicial com base em tais requisitos rigorosos para levantar o véu do sigilo bancário.

Outra questão importante sobre a falta de regulamentação local é a impossibilidade de discutir a violação da ordem pública para a concessão do pedido. Como o indivíduo não participa da concessão e execução do pedido, não pode contestar a legalidade do *MLAT* em razão de, por exemplo, acusação politicamente motivada ou violação da ordem pública (*ordre public*).[101]

Pela mesma razão, a falta de regulamentação interna, os mesmos desafios deverão ser esperados em relação a pedidos feitos sob o *TIEA* Brasil-EUA.

VII CONSIDERAÇÕES FINAIS

A legislação e o quadro institucional brasileiros dão suporte às políticas de intercâmbio de informações tributárias. A RFB exerce papel protagonista e, para tanto, possui amplos poderes de acesso para obter informações para fins de cooperação internacional e também goza de ferramentas legais que a autorizam a exigir a produção de informações que incluam propriedade de ativos, identidade, dados contábeis e bancários.

O Brasil vem claramente realizando esforços para adequar-se aos padrões estabelecidos pela comunidade internacional contra a evasão fiscal. Conta hoje com Convenções de Dupla Tributação e Acordos de Troca de Informações Tributárias.[102] Além de uma força-tarefa interministerial com o objetivo de atender às diretivas internacionais sobre intercâmbio de informações tributárias.

Da moldura legal e institucional brasileira é possível concluir que as autoridades fiscais brasileiras têm amplo e rápido acesso eletrônico à informação relevante para as atividades fiscalizatórias. Tal acesso deve aumentar, pois, SPED, NF-e, DOI e DIMOF são ferramentas digitais que fornecem à administração tributária, em alguns casos, em tempo real, uma vasta gama de informações relevantes para as ações

---

[101] Para uma discussão mais aprofundada sobre o desequilíbrio entre acusação e defesa a capacidade de usar o US-Brasil MLAT ver: ZAGARIS, Bruce. U.S.-Brazil and international evidence gathering: the need for a fair balance. Roundtable at Barbosa, Müssnich e Aragão, São Paulo, September 1, 2010; and also ARAS, Vladimir. O sistema de cooperação penal Brasil/EUA. In: BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo, LIMA, Luciano Flores de. *Cooperação jurídica internacional em matéria penal*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010, p. 321-400. Uma visão mais ampla sobre os direitos humanos na cooperação internacional em matéria penal, pode ser encontrado em: HOEK, Aukje A. H. van; LUCHTMAN, Michiel J. J. P. Transnational cooperation in criminal matters and the safeguarding of human rights. *Ultrecht Law Review*, Ultrecht, v. 1, issue 2 (December) 2005.

[102] Informação disponível em: <http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/BR#agreements>. Acesso em: 18/08/2013.

fiscais. Esse poder fiscalizatório pode ser reforçado pela possibilidade da informação ser trocada com autoridades fiscais estrangeiras, como no caso do FATCA.

No entanto, apesar de a Lei Complementar nº 105/2001 conceder à RFB amplos poderes de acesso a registros bancários dos contribuintes, o Supremo Tribunal Federal tem se pronunciado no sentido da necessidade de ordem judicial para que seja autorizada a divulgação de tais registros por parte das instituições financeiras. Em sede de Recurso Extraordinário, o plenário da Corte decidiu que a norma que concede à RFB poderes para acesso direto a registros bancários para fins de tributos está em conflito com as normas constitucionais que protegem a privacidade individual, e só deve ser aplicada diante de ordem judicial autorizando a divulgação de tais informações. Se um pedido de auxílio judiciário mútuo é feito buscando esse tipo de informação, seja sob o *MLAT* ou o *TIEA*, será necessária uma decisão judicial, fato esse que pode dificultar a aplicação desses instrumentos no Brasil.

Quando o ato fiscalizatório realizado pela administração tributária – em seu nome ou em atenção à solicitação de uma administração tributária estrangeira – importar em intercâmbio de informações cujo conteúdo, muitas das vezes, encontra-se constitucionalmente protegido pelo direito à privacidade, à intimidade, ao sigilo de dados, à ampla defesa e ao contraditório é preciso que o procedimento praticado pela Administração Tributária para a efetivação desse intercâmbio de informações esteja atento ao que prevê o ornamento jurídico.

Não obstante, a troca de informações entre governos, instituições e organizações é cada vez maior. A título de ilustração, o Brasil possui acordos de troca de informações em matéria penal, aduaneira, entre instituições financeiras e entre instituições que controlam o mercado de capitais.

A troca de informações entre administrações tributárias deve ser vista dentro desse contexto, como um mecanismo positivo e importante para uma maior cooperação internacional. Isso porque estimula um círculo virtuoso de transparência, no qual cada vez mais haverá compartilhamento de informações entre os Estados, com o consequente auxílio no combate ao planejamento tributário abusivo, à evasão fiscal e à lavagem de dinheiro. Tudo isso deve ser feito, evidentemente, em atenção às normas constitucionais que tratam dos direitos à privacidade, à intimidade, ao sigilo de dados, à ampla defesa e ao contraditório. Por tal razão, as experiências e modelos propostos por organismos internacionais são importantes, mas não podem ser singelamente transplantados para o ordenamento jurídico brasileiro, haja vista que o texto constitucional impõe parâmetros inafastáveis também para os atos de cooperação internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAS, Vladimir. O sistema de cooperação penal Brasil/EUA. In: BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo, LIMA, Luciano Flores de. *Cooperação jurídica internacional em matéria penal*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010.

BECHARA, Fábio Ramazzini. *Cooperação jurídica internacional em matéria penal*: eficácia da prova produzida no exterior. São Paulo: Saraiva, 2011.

BLOCH, Henry; HEILEMANN, Cyril. International Tax Relations. *The Yale Law Journal*, v. 55, nº 5, 1946.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CASTELLS, Manuel. *The rise of the Network Society*. Oxford: Blackwell, 2000.

Conselho de Desenvolvimento Econômico. SEMINÁRIO INTERNACIONAL SOBRE JUSTIÇA FISCAL. *Anais*... 10 ago. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. Troca de Informações Fiscais. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilo Bancário e Fiscal*: homenagem ao jurista José Carlos Moreira Alves. Coord. Belo Horizonte: Forum, 2011.

HOEK, Aukje A. H. van; LUCHTMAN, Michiel J. J. P. Transnational cooperation in criminal matters and the safeguarding of human rights. *Ultrecht Law Review*, Ultrecht, v. 1, issue 2 (Dec.) 2005.

MADRUGA, Antenor. O Brasil e a jurisprudência do STF na idade media da cooperação jurídica internacional. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 54, 2005, p. 291-311.

OECD (1998) – Harmful Tax Competition: an emerging global issue, OECD Publishing.

OECD (2012), Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review: Brazil 2012: Phase 1: Legal and Regulatory Framework, OECD Publishing.

RODOTTÀ, Stefano. *Conferência: Globalização e Direito*. Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro – PGM. 11 mar. 2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). *Sigilos bancário e fiscal*. Belo Horizonte: Forum, 2011.

SOUSA, Carolina Yumi. Cooperação jurídica internacional em matéria penal: considerações práticas. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 71, 2008, p. 297-325.

PRIDEAUX, John. Brazil takes off. *The Economist*, 12 Nov. 2009.

ZAGARIS, Bruce. *International white collar crime*: cases and materials. New York: Cambridge, 2010.

_____. U.S.-Brazil and international evidence gathering: the need for a fair balance. Roundtable at Barbosa, Müssnich e Aragão, São Paulo, 1º set. 2010.

_____. Brazil-U.S. TIEA Takes Effect and Presages Significant New Tax Enforcement Cooperation. Tax Notes International. 24 Jun. 2013.

CAPÍTULO 2016

05

Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas

Heloisa Estellita e Pierpaolo Cruz Bottini

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo Perez; ESTELLITA, Heloisa (coord.). **Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT)**: aspectos práticos. São Paulo: Noeses, 2016. p. 237-258.

REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT): ASPECTOS PRÁTICOS

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO RERCT: FIGURAS PENAIS CONTEMPLADAS E (ALGUMAS DAS) EXCLUÍDAS

Heloisa Estellita

Pós-doutoranda nas Universidades de Munique e Augsburg com financiamento da Fundação Alexander von Humboldt e CAPES. Doutora em Direito Penal pela Universidade de São Paulo (2004). Mestre em Direito (UNESP, 2001). Especialista em Direito Penal Econômico e Europeu (Universidade de Coimbra, 2001). Professora da Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas e coordenadora do Grupo de Ensino e Pesquisa em Direito Penal Econômico na mesma instituição. *Officer do Criminal Law Committee da International Bar Association* (IBA). Integrante da lista de Assistentes para a Defesa e representação das Vítimas do Tribunal Penal Internacional. Foi pesquisadora no Instituto Max-Planck para Direito Penal Internacional e Estrangeiro (Freiburg, Alemanha), membro do grupo de trabalho Brasil-Alemanha, no âmbito do programa PROBRAL da Capes-DAAD, entre as Faculdades de Direito da Universidade de São Paulo e da Universidade Ludwig-Maximilians (Munique, Alemanha). Foi *Visiting Professional* no Tribunal Penal Internacional e *temporary officer* da Assembleia dos Estados-Parte para o mesmo Tribunal. Foi assessora de Ministro no Supremo Tribunal Federal (2003-2005) e assessora do Ministro da Justiça (2002). É consultora nas áreas de *compliance* e direito penal de Trench, Rossi e Watanabe Advogados.

REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA (RERCT)

Pierpaolo Cruz Bottini

Advogado e professor Livre Docente da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. É membro da Comissão de Jurados do Premio Innovare. Foi membro do Conselho Nacional de Política Criminal e Penitenciária do Ministério da Justiça. Mestre e doutor em direito penal pela Faculdade de Direito da USP. Chefiou a Secretaria de Reforma do Judiciário do Ministério da Justiça em 2005 e 2006, e o Departamento de Modernização da Justiça do Ministério da Justiça em 2003 e 2004. É coordenador de direito penal econômico do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais. Autor das seguintes obras: *Lavagem de dinheiro* – em coautoria com Gustavo Badaró; *Crimes de perigo abstrato e princípio da precaução na sociedade de risco* (Ed. RT, 2007); coordenou e publicou as obras *Reforma do Judiciário* (Saraiva, 2005), *A nova execução dos títulos judiciais* (Saraiva, 2006), e inúmeros artigos em periódicos e publicações especializadas.

Sumário: 1. Introdução – 2. Abrangência do RERCT: 2.1 Evasão de divisas; 2.1.1 Legalização na hipótese de redução dos valores não declarados ao longo dos anos: 2.2 Crimes tributários da Lei 8.137/90 – 3. Descaminho: 3.1 Considerações críticas – 4. Não recolhimento por agente de retenção: 4.1 Considerações críticas – 5. Outros crimes – 6. Conclusão.

1. Introdução

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (adiante RERCT) foi instituído pela Lei 13.254/2016, regulamentado pela Instrução Normativa da Receita 1.627, e reúne elementos de direito tributário e de direito penal: a obtenção do benefício da extinção da punibilidade de certos crimes (aspecto penal) se dá por meio da declaração dos valores remetidos ou mantidos no exterior aliada ao pagamento de tributo e multa (aspecto tributário).

O RERCT, porém, não se aplica a bens procedentes de quaisquer crimes – ou movimentados por meio de quaisquer condutas definidas como tais –, mas somente àqueles constantes do rol taxativo do art. 5º, §1º, da Lei: alguns crimes

tributários, crimes de falsidade documental, crime de evasão de divisas e crime de lavagem de capitais. Ficaram de fora alguns crimes tributários e todos os demais cuja prática implique aumento patrimonial para seu agente.

Dado que, em caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a adesão depende da descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nesses crimes, mas também considerando que, nos casos de saldo ou propriedade nessa data, haverá necessidade de explicar a origem do bem ou valor, é fundamental compreender as figuras típicas incluídas e as excluídas do Regime para que o preenchimento da DERCAT seja o mais preciso e completo possível, posto que disso dependerá o benefício penal.

É o que pretendemos com este texto: especificar os crimes contemplados, sob o ponto de vista da extinção da punibilidade, no RERCT, e apontar alguns dos não contemplados, tecendo, ainda, breves comentários críticos a respeito.[1]

Para melhor clareza, utilizaremos um Caso-base e quatro variantes:

> **Caso-base**: CONTRIBUINTE, temendo a deterioração da economia brasileira e desejando uma aposentadoria serena, decide remeter valores obtidos com sua atividade econômica lícita e já submetidos à tributação no Brasil para o exterior. É aconselhado, então, a fazê-lo por meio de remessas utilizando-se de um "doleiro" ou "cambista", para uma conta bancária aberta na Suíça, em nome de uma offshore panamenha com ações ao portador, das quais é detentor. Alocados os valores nessa conta, estes são submetidos a aplicações financeiras que lhe rendem acréscimos patrimoniais no decorrer dos anos. CONTRIBUINTE não declara tais valores nem ao BACEN, nem os ganhos à Receita Federal.

1. Acerca dos demais pontos polêmicos, atém dos textos reunidos nesta obra, consulte-se a discussão na 4ª Mesa de Debates sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária, realizada pelo Núcleo de Direito Tributário Aplicado do Mestrado Profissional da FGV Direito SP, realizada em 4 de maio de 2016, e disponível em: <https://goo.gl/YtUj9r>. Acesso em: 07. jun. 2016.

Variante 1: Os valores remetidos eram produto de "caixa dois" da empresa do CONTRIBUINTE, portanto, não submetidos à tributação no Brasil em sua origem.

Variante 2: Os valores foram recebidos diretamente no estrangeiro em virtude de operação de importação de mercadorias para o Brasil, na qual houve subfaturamento, tendo sido parte do valor pago pelas mercadorias depositado diretamente na conta-bancária da *offshore* de CONTRIBUINTE.

Variante 3: Os valores eram objeto de retenção de imposto de renda retido na fonte.

Variante 3.1: Os valores eram objeto de desconto de contribuição social do pagamento efetuado a segurados.

Variante 4: Os valores remetidos por CONTRIBUINTE eram produto de crimes de estelionato contra diversos correntistas de certa instituição financeira, praticados por meio de acesso fraudulento ao *internet banking*.

2. Abrangência do RERCT

A adesão ao RERCT se dá mediante a entrega da *declaração* dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização, associada ao *pagamento* do imposto e da multa e tem como efeito (penal) a extinção da punibilidade dos crimes definidos (a) no artigo 1º e no art. 2º, I, II e V, da Lei 8.137/90, na Lei 4.729/65, nos arts. 297, 298, 299 e 337-A do Código Penal, (b) no art. 22 da Lei 7.492/86 e (c) no art. 1º da Lei 9.613/98.

Os crimes do item "a" consubstanciam crimes propriamente tributários e falsidades praticadas como crimes-meios para a sua prática; os do item "b", as figuras denominadas evasão de divisas; e os da letra "c", as diversas modalidades de lavagem de capitais.

Vejamos a configuração dessas figuras criminosas no Caso-base e suas variantes.

2.1. Evasão de divisas

> **Caso-base**: CONTRIBUINTE, temendo a deterioração da economia brasileira e desejando uma aposentadoria serena, decide remeter valores obtidos com sua atividade econômica lícita e já submetidos à tributação no Brasil para o exterior. É aconselhado, então, a fazê-lo por meio de remessas utilizando-se de um "doleiro" ou "cambista", para uma conta bancária aberta na Suíça, em nome de uma offshore panamenha com ações ao portador, das quais é detentor. Alocados os valores nessa conta, são submetidos a aplicações financeiras que lhe rendem acréscimos patrimoniais no decorrer dos anos. CONTRIBUINTE não declara tais valores nem ao BACEN, nem os ganhos à Receita Federal.

Neste caso, os valores obtidos por FULANO eram lícitos, posto que obtidos por meio do exercício de atividade econômica lícita, e devidamente submetidos à tributação no Brasil. A remessa via "doleiro" ou "cambista", porém, já atrai a incidência da primeira conduta criminosa consubstanciada na prática de evasão de divisas, já que a remessa foi feita por operação *dólar-cabo*,[2] não autorizada, com o fim de promover a evasão de divisas do País, tendo, de fato, promovido a saída de moeda ou divisa para o exterior (art. 22, *caput* e parágrafo único, primeira figura, Lei 7.492/86). Ao alocar esses recursos em uma conta-bancária em nome de uma *offshore* panamenha com ações ao portador,[3] o agente poderia ter praticado o

---

2. Entende-se que as operações de dólar-cabo, que se dão por meio da compensação entre moedas no Brasil e no estrangeiro, configuram operações de evasão de divisas ainda que não haja transporte físico dos valores transpondo as fronteiras nacionais. Nesse sentido, cf. FELDENS, Luciano, SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O crime de evasão de divisas:* a tutela penal do sistema financeiro nacional na perspectiva da política cambial brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 221 e ss.; CAVALI, Marcelo Costenaro. Exame do crime de manutenção de depósitos não declarados no exterior na APn 470. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 106, 2014, p. 232; BITENCOURT E BREDA, p. 259 e ss. Na jurisprudência, cf., no âmbito do STJ, REsp 1535956, *DJe* 09.03.2016; AgRg no REsp 1543200, DJe 13.11.2015; REsp 1390827, *DJe* 23.09.2014.

3. O Panamá está dentre os países que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permite acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, conforme art. 1º, XLII, da Instrução Instrução Normativa RFB 1.037, de

crime de lavagem de capitais na modalidade de dissimulação da propriedade e da localização de valores oriundos da prática de crime.[4] A cada ano que CONTRIBUINTE mantém esses depósitos – desde que superem o patamar estabelecido na regulamentação do BACEN, válida a partir de 2001[5] – no exterior sem os declarar ao BACEN comete um crime de evasão de divisas (art. 22, parágrafo único, última figura, Lei 7.492/86).[6] Os acréscimos patrimoniais oriundos das aplicações financeiras, igualmente não declarados, agora, às autoridades tributárias brasileiras e, portanto, não submetidos à tributação no Brasil, comporão a base da prática do crime tributário definido no art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90.

Neste Caso-base, todos os crimes praticados pelo CONTRIBUINTE estão compreendidos pela norma que determina a extinção da punibilidade uma vez feitas a declaração e o pagamento exigidos no RERCT. Trata-se da constelação de casos de maior incidência no Brasil, aparentemente.

2.1.1. Legalização na hipótese de redução dos valores não declarados ao longo dos anos

Acirrados debates têm causado situações de redução dos valores não declarados ao longo dos anos para fins de aproveitamento da extinção da punibilidade.

---

4 de junho de 2010. A realização ou a proposta de operação com pessoas naturais ou jurídicas situadas em tais países é indicador de anomalia para fins de procedimento de atenção no âmbito das medidas de controle e prevenção contra a lavagem de capitais (cf., por exemplo, Carta Circular BACEN, 3.542/2012, art. 1º, XI, "a").

4. Entendemos que a prática de evasão de divisas não gera produto e, portanto, seu objeto (os bens ou valores remetidos ou mantidos no exterior) não pode ser considerado proveniente, direta ou indiretamente, de infração penal, como exige a figura típica da lavagem de capitais.

5. FELDENS, Luciano, SCHMIDT, Andrei Zenkner, obra citada, p. 183 e ss.

6. Tais condutas, no entanto, pela similaridade na forma e na regularidade, podem ser compreendidas como um único *crime continuado,* nos termos do art.71 do Código Penal.

Ilustrando a partir do Caso-Base, imagine-se que a *offshore* de CONTRIBUINTE tivesse, em 31.12.2014 (data base para a declaração), um saldo em conta (ou um patrimônio) menor do que aquele existente nos anos anteriores, porque CONTRIBUINTE gastara parte do dinheiro em viagens e turismo. Deveria ele declarar e pagar apenas sobre esse saldo final ou os recursos que anteriormente existiam e agora não mais integram seu patrimônio devem ser objeto da declaração e respectivo pagamento também?

Há quem sustente que, se existir algum saldo ou patrimônio em 31.12.2014, basta a declaração deste último valor (abordagem apelidada de "fotografia"), uma vez que a lei em comento exigiria a descrição de condutas pretéritas apenas nos casos de "inexistência de saldo dos recursos, ou de titularidade de propriedade de bens ou direitos" (Lei 13.254/2016, art. 4º , §1º , V, Instrução Normativa 1.627/2016, art.7º, VIII). Assim, partindo-se do pressuposto de que, no presente caso, a *offshore* seria uma pessoa jurídica sem substância, caracterizadora de interposição fictícia de terceira pessoa,[7] o depósito no valor de 1 milhão de dólares no dia 31 de dezembro de 2014, que deve ser atribuído ao CONTRIBUINTE, deveria ser por ele declarado e sobre ele calculado o tributo e multa devidos, mesmo que no ano anterior o valor fosse o dobro.

Parece-nos que, em tais situações, deve-se levar em conta os critérios que seriam aplicados para a incidência de tributação sobre a renda dentro do período, levando-se em conta o prazo prescricional da evasão de divisas e dos crimes tributários (12 anos) ou da lavagem de dinheiro (16 anos), se houver indícios de ocultação ou dissimulação nas operações, ou seja, a declaração e pagamento tendo por base o maior valor

7. Toma-se aqui, para efeito ilustrativo, que está plenamente caracterizada a simulação e que estão preenchidos os pressupostos de imputação penal ao Contribuinte. Mas não sem reconhecer que a questão é, evidentemente, complexa e objeto de disputa. A configuração de simulação, especialmente nos termos do que dispõe o art. 167, §1º, do CC/2002, deve ser analisada no caso concreto a partir dos conceitos de substância e propósito negocial e, a seguir, novamente analisada sob os pressupostos da responsabilidade penal individual (arts. 13 e seguintes do CP).

disponível no patrimônio do contribuinte. Isso porque o §1º do art. 5º da lei em comento prevê que "o cumprimento das obrigações previstas no *caput* antes de decisão criminal, *em relação aos bens a serem regularizados*, extinguirá a punibilidade" dos crimes previstos no mesmo dispositivo. Em outras palavras, a extinção da punibilidade se vincula aos bens regularizados, que são objeto da declaração e pagamento, nos termos do art. 5º, §2º da Instrução Normativa mencionada.[8] Condutas criminosas que tiveram por objeto bens que não tenham sido objeto da declaração e pagamento não gozarão desse benefício, portanto.

Pode-se argumentar que a instrução normativa não tem caráter penal, de forma que não caberia a norma de tal hierarquia dispor sobre a anistia em sentido diverso do da lei. Pode-se, porém, contra-argumentar que o diploma apenas interpreta a norma legal, oferecendo ao magistrado elementos para decidir sobre quais bens incide a extinção da punibilidade. Sob a ótica da segurança do contribuinte, cuja declaração tem por escopo justamente a proteção contra os efeitos penais de sua conduta pretérita, a declaração mais extensa, que agregue os valores já gastos é mais recomendável.[9]

---

8. Nesse mesmo sentido, a resposta 39 do "perguntas e respostas" da Receita Federal: "39) Como declarar bens que foram parcialmente consumidos previamente a 31 de dezembro de 2014? Quem desejar estender integralmente os efeitos da lei aos bens e às condutas a eles relacionadas, deverá informar tanto a parte do bem remanescente em 31.12.2014 como a parte consumida. Desta forma, serão declarados: o saldo do valor do bem existente em 31.12.2014 e o montante consumido na condição de "Ausência de saldo ou titularidade em 31.12.2014" com a descrição das condutas praticadas. (Arts. 4º, §1º, V; 5º, §1º e 6º §4º da Lei 13.254, de 13.01.2016, e arts. 7º, VIII e 13 da Instrução Normativa SRF 1.627, de 11 de março de 2016)" (Disponível em: <http://goo.gl/KTTxq1>. Acesso em: 08 jun. 2016.

9. Excluem-se daqui os valores transformados em outros ativos – nesse caso, a declaração destes últimos é suficiente para anistiar toda a cadeia, desde que se trate do mesmo valor, apenas modificado o ativo.

2.2. Crimes tributários da Lei 8.137/90

> **Variante 1**: Os valores remetidos eram produto de "caixa dois" da empresa de CONTRIBUINTE, portanto, não submetidos à tributação no Brasil em sua origem.

Na Variante 1, a diferença é que os valores remetidos eram oriundos do "caixa dois" da empresa de CONTRIBUINTE, ou seja, trata-se de valores obtidos por meio de exercício de atividade econômica lícita, todavia subtraídos ao conhecimento das autoridades fiscais (não declarados) e, consequentemente, não submetidos à tributação devida. Tal conduta constitui prática de crime tributário, igualmente na modalidade do art. 1º, I ou II, Lei 8.137/90.

Indiscutível que uma parte desses valores era devida ao Fisco brasileiro, sendo, porém, discutível se tal parcela é ou não produto de crime, para fins de consubstanciar objeto do crime de lavagem de dinheiro, posto que oriunda da prática de atividade lícita, ainda que sobre ela constituído crédito tributário contra o contribuinte.[10] Tomemos por hipótese, porém, que tais valores sejam considerados passíveis de serem objeto material do crime de lavagem de capitais. Neste caso, sua remessa e depósito em conta bancária em instituição financeira na Suíça por meio de *doleiro* poderia configurar a prática do delito mencionado na modalidade de dissimulação da localização (ou mesmo propriedade) de bens ou valores provenientes de infração penal (o crime tributário antecedente), desde que não seja possível identificar os beneficiários finais da *offshore* e que a detenção de suas cotas ou ações não fosse declarada às autoridades brasileiras.[11]

---

10. Sobre o tema, v. TOSI, Mariana Tumbiolo. *Crimes tributários como antecedentes do delito de lavagem de dinheiro*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

11. Entendemos que, aqui, para o contribuinte (não para o "doleiro"), o crime de evasão de divisas na modalidade de remessa ilegal das divisas para o exterior é meio para a prática da ocultação, elementar do tipo legal da lavagem de capitais, sendo por ele absorvido pelo princípio da subsidiariedade ou consunção. Em

Tal qual no Caso-base, a cada ano que FULANO manteve esses depósitos – suposto que superassem os patamares a partir dos quais a declaração se torna obrigatória[12] – no exterior sem os declarar ao BACEN, cometeu um crime de evasão de divisas (art. 22, parágrafo único, última figura, Lei 7.492/86). Os acréscimos patrimoniais oriundos das aplicações financeiras, igualmente não declarados, agora, às autoridades tributárias brasileiras e, portanto, não submetidos à tributação no Brasil, darão azo à prática do crime tributário definido no art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90. Tanto lá, quanto aqui, todos os crimes praticados estão compreendidos pelo RERCT.

3. Descaminho

> **Variante 2**: Os valores foram recebidos diretamente no estrangeiro em virtude de operação de importação de mercadorias para o Brasil, na qual houve subfaturamento, tendo sido parte do valor pago pelas mercadorias depositado diretamente na conta-corrente da *offshore* de CONTRIBUINTE.

Na Variante 2, os valores foram recebidos diretamente no estrangeiro em virtude de operação de importação de mercadorias para o Brasil, na qual houve subfaturamento, tendo sido parte do valor pago pelas mercadorias depositados diretamente na conta-corrente da *offshore* de Contribuinte.

---

sentido convergente, GERSTLER, Daniel. Evasão de divisas como crime antecedente da lavagem de dinheiro. Revista Brasileira de Ciências Criminais, n. 115, 2015, p. 385 e ss., com ulteriores referências bibliográficas. Conferir, ainda, no STF, Inq 2471, *DJe* 01.03.2012; TRF4, ENUL 200.71.00.041264-1, *DE* 10.02.2010; em sentido contrário, STJ, REsp 1.234.097, *DJe* 17.11.2011. Parece-nos, ainda, que a duvidosa admissão da evasão de divisas como crime passível de gerar "produto" (proveito) para ulterior lavagem, prendia-se à circunstância de que os crimes tributários não eram antecedentes da lavagem até a reforma de julho de 2012. Assim, em muitos casos nos quais o "produto" (acréscimo patrimonial obtido pela via de prática criminosa) tinha origem em crime tributário e era objeto de ulterior evasão de divisas (que não implica em acréscimo patrimonial), não haveria com afirmar a prática de lavagem de capitais por falta de produto de crime antecedente incluído no rol taxativo do art. 1º da Lei 9.613/98 em sua redação anterior a julho de 2012. Tratava-se, assim, de uma "interpretação", cuja finalidade era punir condutas atípicas.

12. Vide nota n 5.

Entra em cena, aqui, uma outra figura típica: a do descaminho, descrita no artigo 334, *caput*, do Código Penal, na redação dada pela Lei 13.008/2014:[13] "Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria."

Em nosso entender, trata-se de crime que protege o mesmo interesse tutelado pelos demais crimes tributários, ou seja, a arrecadação tributária.[14] Isso apontaria para o acerto da redação da lei, tal qual aprovada pelo Congresso Nacional, e que contemplava também a extinção da punibilidade relativa a tal crime (art. 5º, §1º, inc. VIII). O dispositivo, todavia, foi objeto de veto presidencial, com a justificativa de que a inclusão alargaria "em demasia os efeitos penais da adesão ao Regime".

3.1. Considerações críticas

Não seria apropriado abordar nesta sede a história do dispositivo legal, especialmente sob o aspecto de sua contextualização em meio às demais figuras típicas que tutelam, igualmente, a arrecadação tributária[15],

---

13. A alteração feita por esta lei, no que aqui interessa, destacou a conduta de contrabando, antes descrita no *caput* do art. 334, para dispositivo próprio, o novo art. 334-A. De resto, quanto ao descaminho, não foram feitas alterações relevantes para a hipótese sob exame.

14. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF*. São Paulo: Ed. RT, 2001, p. 188.

15. Sobre esses aspectos, pode-se consultar MACHADO, Hugo de Brito. O descaminho como crime contra a ordem tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 201, p.95-99, jun. 2012; MARQUES, Oswaldo Henrique Duek. A natureza tributária do descaminho e suas consequências jurídicas. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 23, n. 113, p.389-407, mar./abr. 2015; PRIMO, Diego de Alencar Salazar; FEITOSA, Francisco José Soares. Da revogação tácita do crime de descaminho pelo art. 1º da Lei 8.137/1990. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 227, p.38-47, ago. 2014; REALE JÚNIOR, Miguel. Extinção da punibilidade e descaminho [Comentário de jurisprudência]. Ciência Penal, Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, p.148-157, 1975; ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho. São Paulo: Nacional, 1999; SILVA, Gustavo Henrique de Souza e. A relação entre o processo administrativo de

mas deve-se responder à questão central: trata-se de crime tributário?

Ainda que se possa atribuir aos tributos aduaneiros[16] funções outras que não somente a de formação de receita fiscal (função estritamente fiscal), a arrecadação tributária – mesmo bem jurídico protegido pelos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, contemplado no RERCT –, compreende tanto a função fiscal como a função extrafiscal, posto que, na dinâmica da incidência das diversas espécies tributárias, não se pode separar tais funções, como procuramos demonstrar com mais vagar em outra sede (cf. *infra*).

Trata-se, pois, de crime propriamente tributário que, por tal razão, deveria se submeter ao "regime jurídico" dos efeitos do pagamento e do parcelamento, hoje contemplados na Lei 12.382/2011, art. 6º, bem como aos efeitos da Súmula Vinculante STF n. 24,[17] quando configurada hipótese de sua aplicabilidade.[18] Era, pois, uma questão de igualdade 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; PUJOL, Luiz Gustavo, "A incidência da norma penal no âmbito do comércio exterior e seus reflexos no desenvolvimento econômico e social," Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2009.; SCANDELARI, Gustavo Britta. *O crime tributário de descaminho*. Porto Alegre; Lex Magister, 2013.

16. Para PRIMO, Diego de Alencar Salazar; FEITOSA, Francisco José Soares, obra citada, p. 41, a referência a "direitos" no artigo 334 do CP perdeu há muito qualquer sentido. Digna de menção, porém, é a questão relativa à natureza jurídica dos "direitos antidumping" devidos em determinadas operações de importação e seu impacto na interpretação da natureza e alcance da figura típica em comento. Tema que está a merecer análise mais detida em sede própria.

17. "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."

18. No mesmo sentido, embora referindo-se a dispositivos similares, mas já revogados: PUJOL, *Ibid.*, p. 96 e ss. com fartas referências bibliográficas atualizadas até 2009. Sobre a SV/STF n. 24, consulte-se TAFFARELLO, Rogério Fernando. Impropriedades da súmula vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael

tratamento que tivesse sido contemplado no RERCT, como, aliás, constava do texto remetido à Presidência. A intervenção do Planalto mediante veto instaurou tratamento desigual sem fundamento legal, e a invocação lacônica de um "alargamento em demasia" do Regime não o legitima.

Não se desconhece a orientação mais recente do STJ que afirma se tratar de crime "formal", que atinge, para além do "Fisco", as "relações comerciais", do que decorreria natureza diversa daquela dos demais crimes tributários e, consequentemente, seu alijamento do regime acima referido.[19] Os argumentos, porém, não convencem.

O argumento de que, além de lesar o "Fisco", o descaminho lesaria as relações comerciais, cujo conteúdo não se define, mas que, pode-se supor, signifique que o agente do não pagamento dos tributos devidos pela importação se coloca em uma posição de vantagem comercial diante de seus concorrentes, é argumento que, a rigor, aplica-se a todos agentes de quaisquer crimes tributários. Mas não só a eles, aplica-se a praticamente todos os crimes econômicos que impliquem obtenção de vantagem ou benefício econômico para seus agentes, como pode suceder nos crimes contra o consumidor, ou o meio ambiente, por exemplo. Nesses casos, o agente encontra-se em posição de vantagem comercial – alcançada ilicitamente, é verdade – relativamente a seus concorrentes e, pois, o argumento é imprestável para excluir o descaminho da categoria mais geral dos crimes tributários. Em sentido lato, todos esses crimes têm efeitos sobre a "ordem econômica", sem que isso implique dizer que esse seja o bem jurídico protegido, o que demonstra a inutilidade e redundância do argumento[20],

---

de Souza (Coord.). *Direito penal econômico:* questões atuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 299-338. Vide termos da Súmula Vinculante 24: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

19. Cf., por todos, *HC* 218961, *DJe* 25.10.2013.

20. ESTELLITA, Heloisa, GRECO, Luís. Empresa, quadrilha (art. 288 do CP) e organização criminosa: uma análise sob a luz do bem jurídico tutelado. *Revista Brasi-*

além de desconhecimento para com a/acerca da categoria do bem jurídico, que não se confunde com o mero interesse ou com os resultados desejados ou desejáveis de uma incriminação.[21] Além disso, a seguir o argumento, tratar-se-ia de crime pluriofensivo,[22] mais grave, portanto, dos que as figuras equivalentes "puramente" tributárias (art. 1º da Lei 8.137/90 e art. 337-A do CP), o que demandaria fundamentação específica para legitimar a pena inferior do descaminho quando comparada à cominada aos demais crimes com a mesma estrutura fundada num mesmo desvalor da ação (condutas fraudulentas) somado ao desvalor do resultado (lesão ao bem jurídico). Nos precedentes, porém, a questão sequer é mencionada.

O argumento de que haveria uma mais intensa "extrafiscalidade" nesse âmbito, igualmente, não convence. Como disse um dos autores em outra sede, não é possível distinguir fiscalidade e extrafiscalidade na dinâmica da arrecadação tributária, "na medida em que a incidência de cada um dos tributos já é elaborada; às vezes pela própria Constituição, como no caso das imunidades, simultaneamente com finalidades fiscais (formação de receita) e extrafiscais (alcance de metas socioeconômicas)".[23] Pior no caso das importações, posto que incidentes diversos tributos na mesma operação, desde

---

leira de Ciências Criminais, v. 91, 2011, p. 4 da versão eletrônica.

21. Especificamente quanto aos crimes tributários, ESTELLITA, A tutela penal e as obrigações tributárias na CF, p. 187. De forma geral, GRECO, Luís, "Princípio da ofensividade"e crimes de perigo abstrato - uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 49, p. 89–147, 2004, p. 111 e ss.; GRECO, Luís, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.; GRECO, Luís, Existem critérios para a postulação de bens jurídicos coletivos?, *Revista de Concorrência e Regulação*, v. 7/8, p. 349–373, 2012.; GRECO, Luís; TÓRTIMA, Fernanda Lara (org.), *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

22. SCANDELARI sustenta tal entendimento, mas o estende a todos os crimes tributários, com o que chega ao mesmo resultado aqui sustentado no sentido de que o crime de descaminho é espécie de crime contra a arrecadação tributária (obra citada, p. 252 e ss., p. 291 e ss.).

23. ESTELLITA, *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF*, p. 184.

o ICMS, passando por PIS/PASEP, COFINS-Importação, II, IPI, CIDE (em determinados casos), em cuja dinâmica de incidência não se logra separar a finalidade fiscal da extrafiscal. Ademais, seria necessário justificar por qual razão o não pagamento, por exemplo, de ICMS mediante fraude na importação deva ser punido com as penas do art. 334 do CP, e o ICMS não pago mediante fraude em operações interestaduais, com as do art. 1º da Lei 8.137/90.

Ao aceitar a aplicação do princípio da insignificância para os crimes de descaminho cujo valor "iludido" seja inferior a dez mil reais, por força do que dispõe o art. 20 da Lei 10.522/2002,[24] o STJ utiliza, porém, o marco da lesão à arrecadação tributária, ou, nas palavras do tribunal, "o bem jurídico tutelado é a ordem tributária", razão pela qual "a irrisória lesão ao Fisco conduz à própria atipicidade material da conduta" (*HC* 137143); sendo justamente o fato de o descaminho implicar apenas "lesão ao erário" e o de contrabando também a "saúde pública" a razão para não aplicar a este último o critério de atipicidade por insignificância (RHC 68726); recusando-se também a aplicação da causa de atipicidade quando há "reiteração na supressão ou elisão no pagamento de tributos" (AgRg no AREsp 616052). Com tal posição, todavia, a Corte contradiz o próprio fundamento por ela utilizado para afastar o descaminho dos efeitos penais do pagamento e do parcelamento e, quando o caso, da aplicação da SV/STF 24, porém, trata de forma isonômica o crime de descaminho e o do artigo 1º da Lei 8.137/90, a nosso ver de forma correta.

4. Não recolhimento por agente de retenção

> **Variante 3**: Os valores eram objeto de retenção de imposto de renda retido na fonte.

24. Mais recentes: *HC* 137143, *DJe* 29.04.2016; RHC 68726 / PR, *DJe* 15.04.2016, *a contrario sensu*; AgRg no AREsp 616052, *DJe* 20.04.2016. A Terceira Seção pacificou o entendimento no RE Representativo de Controvérsia n. 1.112.748 (*DJe* 13.10.2009).

> **Variante 3.1**: Os valores eram objeto de desconto de contribuição social do pagamento efetuado a segurados.

Nessas variantes, ou o valor retido era oriundo de imposto de renda (Variante 3), ou de contribuição social (previdenciária) de segurado (Variante 3.1). No primeiro caso, a hipótese subsume-se ao crime descrito no art. 2º, II, da Lei 8.137/90, na segunda, ao art. 168-A, §1º, I, CP. O RERCT contempla o primeiro, mas não o segundo.

Tal qual abordado no item anterior, aqui também se coloca a questão da desigualdade de tratamento entre figuras típicas orientadas à tutela penal do mesmo bem jurídico, a arrecadação tributária. Essa questão, igualmente, não é nova.

4.1. Considerações críticas

Retomamos aqui algumas ideias desenvolvidas por um dos autores por ocasião da inserção, no Código Penal, dos arts. 168-A e 337-A[25] para discutir a exclusão do primeiro tipo legal do RERCT.

Estando a arrecadação tributária a serviço da consecução das prestações sociais a cargo do Estado e de outras finalidades sociais, e mesmo econômicas, ela serve a esse propósito, essencialmente, de três formas: a) como instrumento por excelência na formação da receita pública, destinada à manutenção da estrutura dos três Poderes, à segurança interna e externa e às prestações sociais a cargo do Estado; b) como redistribuidor de riquezas pelas camadas sociais e pelas regiões do País; c) como instrumento de realização da política socioeconômica teleologicamente orientada; ou seja, através da *fiscalidade* (formação de receita pública) e da *extrafiscalidade* (interferência na realidade social e econômica).

---

25. ESTELLITA, Heloisa, Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 36, p. 309 – 350, 2001.

Sob o primeiro desses olhares, pode-se analisar as espécies tributárias em função da destinação do produto arrecadado, porque este ponto de vista é um dos que permite avaliar o *merecimento de tutela penal*, especialmente sob o ponto de vista de se uma ou outra espécie tributária pode ser legitimamente protegida de forma mais intensa ou severa. Um detido exame do sistema constitucional tributário indica que, *a priori*, não se pode dizer que, por exemplo, os *impostos* sejam mais ou menos importantes do que as *contribuições especiais* no que tange à sua instrumentalidade para o cumprimento das metas de justiça social atribuídas ao Estado (compreendidos, aí, os Entes da Federação).

Os impostos, como se sabe, são tributos não vinculados, no sentido de não implicarem numa contraprestação do Estado em benefício do contribuinte. Destinam-se, indiscriminadamente, a todas as despesas estatais: desde segurança, manutenção da máquina administrativa, até saúde, educação, habitação, saneamento, manutenção do patrimônio artístico, histórico e cultural. Formam grande parte da receita tributária. Esta característica é enfatizada pelo art. 167, IV, da Constituição Federal que veda "a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa" (salvo as exceções ali contempladas).

As contribuições especiais, por seu turno, são tributos igualmente não vinculados mas *finalisticamente afetados*, ou seja, só podem ser instituídos quando a respectiva lei contiver a precisa destinação do produto de sua arrecadação. As contribuições especiais dividem-se em: a) sociais (dentre as quais as de seguridade social); b) de intervenção no domínio econômico; c) de interesse de categorias profissionais ou econômicas ("contribuição sindical").

O fato, porém, de o produto da arrecadação das contribuições sociais estar finalisticamente afetado não lhes atribui importância maior ou menor do que a dos impostos e o respectivo produto da sua arrecadação que, não só se destina a metas tão importantes como as das contribuições sociais, como, ainda,

auxilia na formação da própria receita da Seguridade Social, conforme se colhe do *caput* do art. 195, da CF: "a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, *e* das seguintes contribuições sociais:...".

Sob o ponto de vista normativo-constitucional, as duas espécies tributárias têm papéis igualmente relevantes na instrumentalização da implementação das prestações sociais atribuídas ao Estado de Direito, Democrático e Social delineado na Constituição Federal e, principalmente, de seus objetivos fundamentais arrolados no art. 3º.

Por estas razões, já defendíamos, antes mesmo das emendas constitucionais que alteraram a redação do art. 167, IV, a ilegitimidade do tratamento desigual atribuído aos "não-recolhedores" das contribuições de seguridade social (na época, disciplinado no art. 95, "d", da Lei 8.212/91) relativamente aos "não recolhedores" de quaisquer outras contribuições ou tributos (art. 2º., II, Lei 8.137/90). As emendas ao art. 167, IV, da CF, apenas reforçaram a afirmativa de que, em termos normativos, não se pode estabelecer hierarquia entre as espécies tributárias, especialmente entre impostos e contribuições sociais, sob a ótica de seu papel instrumental (destinação do produto arrecadado) na consecução da dignidade da pessoa humana. O dispositivo, já com suas emendas, abre a possibilidade de vinculação para serviços de saúde, manutenção e desenvolvimento de ensino, realização de atividades da administração tributária e prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita. A saúde, por exemplo, também é financiada por meio do pagamento de contribuições sociais, não podendo ser esta a base para fundamentar um juízo de maior ou menor importância da destinação do produto arrecadado. Além da confusão finalística da destinação do produto arrecadado com essas espécies tributárias, não parece ser possível, ao menos não de forma geral, fundamentar hierarquia axiológica entre prestações sociais como

a educação e o saneamento básico, de um lado, e a saúde e a assistência social, de outro.

Em virtude disso, e agora já tratando da tutela penal do fenômeno tributário, deixar de recolher contribuição previdenciária anteriormente retida (art. 168-A, § 1º, I, CP; pena de reclusão de dois a cinco anos e multa) não pode ser conduta punida mais severamente do que deixar de recolher um imposto (ou mesmo outras contribuições sociais, que não a previdenciária, e que sejam objeto de retenção) anteriormente retido nas mesmas condições (art. 2º, II, Lei 8.137/90; pena de detenção de seis meses a dois anos e multa). O tratamento desigual atribuído a condutas iguais contrasta com o princípio da isonomia (art. 5º, *caput*, da CF), na medida em que estabelece tratamento jurídico desigual com fundamento em critério discriminatório (espécie tributária) sem que haja justificativa legal e racional para tanto, além de dissonante com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.[26] O vício, que já atingia o revogado art. 95, "d", da Lei 8.212/91,[27] foi trazido para o art. 168-A, § 1º, I, do Código Penal, inserido pela Lei 9.983/2000.

A questão tinha sido percebida por nossos tribunais não de forma direta, mas indireta, isto é, na discrepância de tratamento estabelecida pelo art. 34 da Lei 9.249/95, que somente autorizava a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário para os crimes previstos nas Leis 8.137/90 e 4.729/65, não contemplando a figura do art. 95, "d", da Lei 8.212/91. E em razão da necessária isonomia de tratamento, já em 1996, o STF estendeu a aplicação da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei 9.249/95 ao crime previsto no artigo 95, "d", da Lei 8.212/91, justamente tendo em vista a coincidência entre as figuras típicas deste dispositivo

---

26. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed., Sao Paulo: Malheiros, 1993, p. 47-48.

27. Neste mesmo sentido, CONRADO, Paulo Cesar. ''Crimes de falta de recolhimento de contribuição previdenciária: o art. 2º, II, da Lei 8.137/90 *versus* o art. 95, d, da Lei 8.212191. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 16, São Paulo, p. 40-41.

e daquele contido no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.[28] O tratamento discrepante foi, então, corrigido legislativamente a partir da Lei 10.684/2003, que em seu art. 9º estendeu harmonicamente os efeitos penais do pagamento e do parcelamento a (quase)[29] todas espécies de crimes tributários.

O preceito secundário do art. 168-A, §1º, I, do Código Penal fere o princípio da isonomia, pois estabelece tratamento mais severo para conduta idêntica àquela descrita no art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 com base em fator de discrímen que não guarda pertinência lógica com o regime adotado e que conduz a efeitos dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente.

Estas mesmas razões recomendariam a inclusão desta conduta dentre as contempladas no âmbito do RERCT, posto que o legislador incluiu expressamente o disposto no art. 2º, II, da Lei 8.37/90. Ademais, fosse plausível a distinção de tratamento com base na destinação do produto arrecadado, como explicar que o artigo 337-A conste expressamente no art. 5º, §1º, inciso III da Lei que institui o RERCT, e não o art. 168-A, quando ambos têm o mesmo objeto ("contribuições sociais previdenciárias")?[30]

---

28. STF, *HC* 73418, *DJ* 26.04.1996.

29. Não contemplou o descaminho (art. 334, CP).

30. O problema é mais sério, pois há desproporção entre a gravidade dos ataques e a cominação de penas. Como dito em outra oportunidade, as condutas descritas no art. 337-A exigem – ao contrário do que ocorre com as previstas no artigo 168-A –, a "fraude" ("omitir", "deixar de lançar") como meio ("mediante as seguintes condutas") para a obtenção do resultado, o desvalor da ação é mais acentuado no caso do art. 337-A do que no art. 168-A, todavia, as penas cominadas são iguais. Nesse sentido, andou melhor o legislador de 1990, quando sancionou as condutas do art. 1º de forma mais grave e as do art. 2º, II, de forma mais branda (Lei 8.137/90).

5. Outros crimes

> **Variante 4**: Os valores remetidos por CONTRIBUINTE eram produto de crimes de estelionato contra diversos correntistas de certa instituição financeira, praticados por meio de acesso fraudulento ao *internet banking*.

Neste caso, os valores remetidos eram produto de estelionato, cuja punibilidade não está abrangida pelas consequências do RERCT (art. 5º, §1º, da Lei). Quanto aos demais crimes igualmente praticados, já discutidos, de evasão de divisas e lavagem de capitais, porém, poder-se-ia pensar que poderiam ser objeto da benesse, desde que o contribuinte aceitasse o risco de ser eventualmente investigado pelo estelionato, praticamente confessado na DERCAT.

Isto não parece ser possível, porém, dado que o disposto no art. 9º, *caput*, da Lei prevê a exclusão do contribuinte que apresentar declarações falsas relativas à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados e é componente da DERCAT a "declaração do contribuinte de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita" (art. 5º, §1º, IV). A origem lícita dos bens é determinada por sua origem ligada ao exercício de atividade permitida ou não proibida pela lei e/ou pela prática dos crimes previstos no art. 5º, §1º (art. 2º, II, Lei).

Disso decorre que o declarante que aderir ao RERCT afirmando a origem lícita dos bens que tenham sido obtidos, total ou parcialmente, pela prática de estelionato, estará prestando declaração falsa, o que poderá dar azo à sua exclusão do regime, com a consequente cobrança dos valores devidos a título de tributos, multas e juros, e instauração ou continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos declarados (art. 9º, §§ 1º e 2º).

O mesmo se aplica, por exemplo, a outras figuras cuja prática pode estar associada à criminalidade econômica, como podem ser, por exemplo, o furto, a fraude em licitações, a receptação, os crimes contra as relações de consumo, contra o sistema financeiro nacional e o mercado de valores mobiliários e os casos de corrupção passiva.

6. Conclusão

Os dois pontos objeto de considerações críticas (acima 3.1 e 4.1) conduzem à consequente indagação: no caso de bens oriundos das práticas dos crimes descritos nos arts. 168-A e 334 do Código Penal, como deve proceder, o contribuinte, diante do RERCT?

A resposta variará em conformidade com o risco ao qual deseja se submeter o contribuinte. A certeza da extinção da punibilidade só adviria da previsão expressa das duas figuras no corpo da Lei 13.254/2016. Isso simplesmente não ocorreu quanto à figura do art. 168-A, e quanto à do art. 334, houve veto expresso. Embora nada disso obste a aplicação da lei por analogia *in bonam partem*, possível em matéria penal[31], o risco ao qual estará exposto o contribuinte é considerável, posto que na DERCAT haverá a confissão da prática de crimes e, embora não possa ser usada "como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal", poderá o ser como indício complementar (art. 4º, §12). Daí que o não acolhimento, na via administrativa ou judicial, da aplicação do Regime por analogia *in bonam partem* poderá sujeitar o contribuinte, pois, a graves consequências.

---

31. Nesse sentido, confira-se, na literatura nacional, ilustrativamente, SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal*: parte geral. 6ª ed., ICPC: Curitiba, 2014, p. 64; REALE JR, Miguel. *Instituições de direito penal:* parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1, p. 97 ss.; TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal.* 5ª ed., São Paulo: 2000, p. 27. Na jurisprudência, especificamente em tema de crimes tributários, cf. o precedente indicado na nota 28 acima.

CAPÍTULO 2016

06

Do contrabando e do descaminho

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. Do contrabando e do descaminho. In: REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). **Direito penal**: jurisprudência em debate. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 797-806.

Miguel Reale Júnior
Coordenador

DIREITO PENAL

JURISPRUDÊNCIA EM DEBATE

• *Alamiro Velludo Salvador Netto* • *Alexandre Wunderlich*
• *Ana Elisa Liberatore Silva Bechara* • *David Teixeira de Azevedo*
• *Helena Regina Lobo da Costa* • *Heloisa Estellita*
• *Janaína Conceição Paschoal* • *Mariângela Gama de Magalhães Gomes*
• *Marina Pinhão Coelho Araújo* • *Miguel Reale Júnior*
• *Renato de Mello Jorge Silveira* • *Victor Gabriel Rodriguez*

2ª edição

Editora Saraiva

Capítulo III

DO CONTRABANDO E DO DESCAMINHO

(Heloisa Estellita)

Contrabando ou descaminho

Art. 334. Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho;

c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

§ 3º A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo.

NATUREZA TRIBUTÁRIA E EFEITOS DO PAGAMENTO E DO PARCELAMENTO

1º ACÓRDÃO

"Penal. *Habeas corpus*. Descaminho (art. 334, § 1º, alíneas *c* e *d*, do Código Penal). Pagamento do tributo. Causa extintiva da punibilidade. Abrangência pela Lei n. 9.249/95. Norma penal favorável ao réu. Aplicação retroativa. Crime de natureza tributária" (STF, HC 85.942, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, *DJe* 01.08.11).

2º ACÓRDÃO

Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral. Com a anulação do processo penal *ab initio*, verifica-se, desta forma, que o pagamento do tributo se insere anteriormente ao recebimento de eventual nova incoativa. Assim, é de se determinar o trancamento da ação penal no tocante ao descaminho (STJ, HC 67.415, rel.ª Min.ª Maria Thereza de Assis Moura, 6ª Turma, *DJe* 28.09.09; *RSTJ*, 217/1095).

3º ACÓRDÃO

Inaplicável a extinção da punibilidade ao delito de **descaminho**, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/03, porquanto não há previsão legal nesse sentido. O referido parágrafo é claro ao limitar a incidência do benefício apenas aos infratores dos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 2.848/40 (Código Penal), e arts. 1º e 2º, da Lei n. 8.137/90 (TRF1, ACR 0010920-03.2003.4.01.3900/PA, rel. Des. Fed. Tourinho Neto, 3ª Turma, *e-DJF1*, 30.09.11).

4º ACÓRDÃO

Não deve ser reconhecida a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos oriundos do crime de descaminho, haja vista que o artigo 34 da Lei n. 9.249/95, que restringe sua eficácia, tão somente aos crimes definidos na Lei n. 8.137/90 e na Lei n. 4.729/65 (TRF3, HC 2010.03.00.031830-1, rel. Des. Fed. Antonio Cedenho, *DJF*, 06.05.11).

5º ACÓRDÃO

Na linha da jurisprudência desta Corte, para a configuração do delito previsto no artigo 334 do Código Penal basta internação em território nacional de mercadorias sem o devido pagamento de impostos, ressalvada a insignificância, sendo incabível falar-se em atipicidade ou extinção de punibilidade do crime em função do eventual pagamento posterior dos tributos, pois não traz consequência no âmbito penal (TRF4, HC 5001567-46.2011.404.000, rel. Des. Fed. Tadaaqui Hirose, 7ª Turma, *DE*, 13.04.11).

▸ Análise Crítica

A questão dos efeitos do pagamento dos tributos iludidos no caso do crime de descaminho é debatida há muito tempo, como se colhe da obra pioneira de Sérgio Rosenthal, que, desde 1999, já sustentava que também a este crime dever-se-ia aplicar o regime dos efeitos do pagamento e do parcelamento sobre a punibilidade[1].

---

[1] "E nesse sentido, no mundo globalizado, é absolutamente imprescindível reconhecer ao descaminho a mesma natureza fiscal das demais sonegações, sob pena de não apenas aplicar-se regras diversas para

Por muito tempo essa possibilidade não era admitida, majoritariamente, na jurisprudência pátria. O primeiro acórdão selecionado, aqui parcialmente reproduzido, retrata o primeiro pronunciamento afirmativo do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e data de 2011. Os dos Tribunais Regionais Federais, porém, refletem posicionamento oposto.

Verdade é que a solução da controvérsia, que envolve aplicação analógica *in bonam partem* do regime legal dos efeitos penais do pagamento e do parcelamento dos tributos, passa pela necessária identificação do bem jurídico protegido pelo delito de descaminho, dado que só se poderá invocar tratamento isonômico relativamente aos demais crimes tributários se se reconhecer a identidade do objeto tutelado pelas normas.

E é esse reconhecimento que, primeiro operado pela doutrina especializada, acabou por se refletir bem recentemente na jurisprudência de nossas Cortes Superiores, como se colhe dos acórdãos ns. 1 e 2.

Assim, tanto Sérgio Rosenthal, na obra citada, como Andrei Zenkner Schimdt[2] e, antes mesmo deles, Márcia Dometila Lima de Carvalho, entre diversos outros autores de renome, reconhecem a orientação do delito de descaminho à tutela da arrecadação tributária. Esta última autora, já em 1988, apontava que o descaminho consubstancia "fraude ao pagamento dos tributos aduaneiros", sendo, "*grosso modo*, crime de sonegação fiscal, ilícito de natureza tributária, pois imediatamente contra o erário público"[3].

Tendo por objeto tributos incidentes na importação e exportação de mercadorias, regulados juntamente com os demais tributos de competência da União (cf. art. 153, I e II, CF), o descaminho insere-se, tanto quanto os crimes previstos na Lei n. 8.137/90 ou no CP (arts. 168-A e 337-A), no âmbito das medidas de proteção da arrecadação tributária, entendida como "instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais"[4].

E é por isso que razão assiste a Andrei Zenkner Schidmt quando afirma que "a unidade do sistema de ilicitude recomenda que esta norma também seja aplicável a todas as hipóteses referentes à sonegação fiscal *lato sensu*"[5].

---

situações equânimes, o que é injusto e portanto ilegal, mas também por assumir-se, implicitamente, que não há no País uma política econômica séria, ou ainda que a mesma é totalmente incoerente." ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade pelo pagamento no tributo no descaminho*. São Paulo: Nacional, 1999, p. 50.

2 SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 119 e s.

3 CARVALHO, Maria Dometila Lima de. *Crimes de contrabando e descaminho*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 4.

4 ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 188.

5 SCHMIDT, Andrei Zenkner, op. cit., p. 119.

Do que decorre o acerto do 2º acórdão, que aponta justamente para a exigência de homogeneidade no tratamento dado a crimes que tutelam o mesmo bem jurídico.

A negativa de aplicação do regime legal dos efeitos penais do pagamento e do parcelamento nos crimes tributários com base exclusivamente no argumento de que o art. 334 não foi mencionado nos dispositivos instituidores dos sucessivos regimes[6], agasalhada nos acórdãos ns. 3, 4 e 5, não parece, pois, acertada, não só em virtude de desatender ao comando claro do princípio da isonomia (art. 5º, *caput*, CF), como por ignorar que, em matéria penal, a analogia *in bonam partem* é permitida[7]. Aliás, já em 1996, no HC 73.418, o STF, em acórdão da lavra do Min. Carlos Velloso, estendeu a aplicação do artigo 34 da Lei n. 9.249/95 ao crime previsto no art. 95, *d*, da Lei n. 8.212/91 (conduta hoje definida no art. 168-A do CP) justamente tendo em vista o princípio da isonomia[8].

A solução do STF, no acórdão n. 1, afirma ser desnecessário recorrer à analogia *in bonam partem*, posto que a "mera aplicação da legislação em vigor e das regras de direito intertemporal"[9] já seriam suficientes para gerar os efeitos extintivos da punibilidade oriundos do pagamento do tributo no caso concreto. Em nosso sentir, a solução poderia ter sido mais ousada e ambiciosa, especialmente porque oriunda da mais alta Corte do País. É que remanesceu, na dicção do acórdão, o mesmo vício do tratamento desigual no seio dos crimes tributários. Isso não obstante a ementa reconheça, expressamente, que o "crime de descaminho, mercê de tutelar o erário público e a atividade arrecadatória do Estado, tem nítida natureza tributária".

Da forma como se solucionou o caso, subsistiria no sistema a diferença de tratamento entre o descaminho e os demais crimes tributários, aplicando-se ultrativamente ao primeiro apenas o art. 34 da Lei n. 9.249/95, que, como todos sabem, estabelecia o recebimento da denúncia como limite temporal dos efeitos penais do pagamento do crédito tributário. Tal disciplina foi sucedida pelo disposto no art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/03, que aboliu o limite temporal[10].

---

6 Os sucessivos regimes são objeto de análise na obra de Andrei Zenkner Schmidt citada. Atualmente, regulam a matéria o art. 83 da Lei n. 9.430/96, com a redação dada pela Lei n. 12.382/2011, para o parcelamento, e o disposto no art. 9º da Lei n. 10.684/03, para o pagamento (cf. TANGERINO, Davi de Paiva Costa. Lei do salário mínimo e os delitos tributários: nem tudo muda. *Boletim IBCCRIM*. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, n. 222, p. 6-7, maio, 2011.

7 Cf. REALE JÚNIOR, Miguel. *Instituições de direito penal*. Parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, v. 1, p. 38; e GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *Direito penal e interpretação jurisprudencial*: do princípio da legalidade às súmulas vinculantes. São Paulo: Atlas, 2008.

8 STF, HC 73.418, Min. Carlos Velloso, *DJ* 26.04.96.

9 A 1ª Turma entendeu cabível a aplicação da Lei n. 9.249/95 em virtude da remissão expressa à Lei n. 4.729/65, a qual, entre outras regras, alterou a redação do art. 334 do CP: "a Lei n. 9.249/95, ao dispor que o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade dos crimes previstos na Lei n. 4.729/65, acabou por abranger os tipos penais descritos no art. 334, § 1º, do Código Penal, dentre eles aquelas figuras imputadas ao paciente – alíneas *c* e *d* do § 1º".

10 "**Art. 9º** É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de

Ora, se, acertadamente, a Suprema Corte reconhece que o descaminho é crime tributário, seria importante que colocasse pá de cal no assunto, estendendo a tal crime o regime legal geral dos efeitos do pagamento e do parcelamento nos crimes tributários.

NATUREZA TRIBUTÁRIA E ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

1º ACÓRDÃO

Por outra volta, a consumação do delito de descaminho e a posterior abertura de processo-crime não estão a depender da constituição administrativa do débito fiscal. Primeiro, porque o delito de descaminho é rigorosamente formal, de modo a prescindir da ocorrência do resultado naturalístico. Segundo, porque a conduta materializadora desse crime é 'iludir' o Estado quanto ao pagamento do imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. E iludir não significa outra coisa senão fraudar, burlar, escamotear. Condutas, essas, minuciosamente narradas na inicial acusatória (STF, HC 99.740, Min. Ayres Britto, 2ª Turma, *DJe*, 01.02. 11).

2º ACÓRDÃO

Tal como nos crimes contra a ordem tributária, o início da persecução penal no delito de descaminho pressupõe o esgotamento da via administrativa, com a constituição definitiva do crédito tributário. Doutrina. Precedentes (STJ, HC 201.164, Min. Jorge Mussi, 5ª Turma, *DJe*, 01.12.11).

3º ACÓRDÃO

O delito de **descaminho** não é crime contra a ordem tributária e com ele não se identifica, de modo que não é condição de procedibilidade o prévio encerramento do processo administrativo-fiscal para sua persecução penal (TRF1, ACR 0010920-03.2003.4.01.3900/PA, rel. Des. Fed. Tourinho Neto, 3ª Turma, *e-DJF1*, 30.09.11).

4º ACÓRDÃO

A alegação de impossibilidade de se instaurar a ação penal ou, ainda, o inquérito policial enquanto não exaurida a via administrativa, refere-se apenas aos crimes praticados contra a ordem tributária, não sendo este caso concreto, em que se apura

---

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."

eventual crime de descaminho, tipificado no artigo 334 do Código Penal e não nos incisos do artigo 1º da Lei 8137/90, ao qual se refere expressamente a Súmula Vinculante 24 do STF (TRF3, RSE 0002605-23.2011.4.03.6107/SP, rel.ª Des.ª Fed. Ramza Tartuce, *DE*, 20.12.11).

5º ACÓRDÃO

Há inequivocamente diferença entre o crime de descaminho e o contra a ordem tributária. São tipos penais com objetividade jurídica distinta, não podendo ser aplicado o mesmo entendimento para ambos, no que se refere à condição objetiva de punibilidade. O delito de contrabando ou descaminho tutela a Administração Pública, em especial o erário, protegendo também a saúde, a moral, a ordem pública. De outro modo, no crime do artigo 1º da Lei n. 8.137/90, o bem jurídico protegido é a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. A conclusão do processo administrativo não é condição de procedibilidade para a deflagração do processo-crime pela prática de delito do artigo 334 do CP, tampouco a constituição definitiva do crédito tributário é, no caso, pressuposto ou condição objetiva de punibilidade (TRF4, HC 5017007-82.2011.404.0000, rel. Des. Fed. Paulo Afonso Brum Vaz, 8ª Turma, *DE*, 12.12.11).

6º ACÓRDÃO

O delito previsto no art. 334 do Código Penal – que se perfectibiliza com a simples entrada da mercadoria em território nacional sem o pagamento dos impostos devidos –, ao contrário dos delitos contra a ordem tributária, é crime formal e não exige a constituição definitiva do débito para caracterização do tipo penal ou como condição de sua tipicidade (TRF4, AGRHC 5016946-27.2011.404.0000, rel. Des. Fed. Néfi Cordeiro, 7ª Turma, *DE*, 30.11.11).

7º ACÓRDÃO

Não há que se considerar o delito de **descaminho** como sendo praticado contra a ordem tributária, não necessitando, pois, de exaurimento prévio do processo administrativo-fiscal de constituição do crédito tributário para a sua configuração. Tese impetrante em direção oposta ao teor do julgado do STF – Supremo Tribunal Federal (HC 99.740-SP, rel. Min. Ayres Britto, 2ª Turma, 23.11.10), em que se distingue a natureza formal do delito de **descaminho**, em relação à material ínsita aos delitos tributários (TRF5, HC 00151116220114050000, rel. Des. Fed. Marcelo Navarro, 3ª Turma, *DJe*, 30.11.11).

▸ Análise Crítica

As mesmas razões que permitem afirmar que o bem jurídico tutelado pelo crime de descaminho é a arrecadação tributária (ou, na linha do recente pronunciamento do STF,

cf. supra, o erário público), para fins de aplicação analógica do regime legal de efeitos penais do pagamento e do parcelamento dos tributos, têm de ser aplicadas quando se analisa a imprescindibilidade, ou não, da constituição definitiva do crédito tributário para fins de aplicação da orientação jurisprudencial cristalizada na Súmula Vinculante n. 24, do Supremo Tribunal Federal: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

Determinante para a aplicação do verbete é não só que o crime tenha natureza tributária, aspecto já tratado no item anterior, mas também que a figura típica se assemelhe àquelas que estavam na base da jurisprudência da Corte que se consolidou no enunciado vinculante, especialmente sob o aspecto de ser crime "material", ou seja, que exija o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo devido. E as figuras típicas que estiveram na origem do entendimento sumulado são as descritas no art. 1º da Lei n. 8.137/90, que se compõem, em termos esquemáticos, por uma conduta fraudulenta que tem por consequência o pagamento a menor ou o não pagamento de tributo devido. Em outras palavras, fraude e lesão do bem jurídico tutelado.

E a razão de ser da necessidade de se aguardar a conclusão do procedimento administrativo que torna definitivo o lançamento é o fato de que, quando a escrituração fiscal é lacunosa, omissa ou falsa – justamente as hipóteses das alíneas do artigo 1º da Lei n. 8.137/90, há uma infração tributária, da qual decorre, normalmente[11], a inadimplência total ou parcial do tributo a pagar. Daí a necessidade de a Administração Tributária proceder ao lançamento de ofício do tributo inadimplido e, ainda, impor as sanções administrativas cabíveis (art. 149, CTN). É esse lançamento de ofício que é essencial para a aferição da elementar típica "suprimir ou reduzir tributo", cuja competência é privativa da Administração Tributária (art. 142, CTN). E é esse lançamento de ofício que pode vir a ser impugnado pelo contribuinte na via administrativa, tendo decidido o STF que se deve aguardar o exaurimento dessa via para a apuração e processamento penais[12].

---

[11] Mas não necessariamente. É que pode haver descumprimento de obrigação acessória (ou dever instrumental) sem impacto na obrigação principal de pagar tributos (cf. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal*, op. cit., p. 161 e s.).

[12] Se se trata de elementar típica ou de condição de procedibilidade é questão intrincada e muitíssimo relevante, especialmente, para o cômputo da prescrição. Todavia, a questão não pode ser discutida nesta sede e, por isso, indicamos ao leitor dois trabalhos recentes e essenciais para compreender a celeuma: TAFFARELLO, Rogério Fernando. Impropriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em material de crimes tributários. In: FRANCO, Alberto da Silva; LIRA, Rafael. *Direito penal econômico:* questões atuais. São Paulo: RT, 2011, p. 299-338; e CRUZ, Flávio Antônio da. Quanto aos crimes do art. 1º da Lei 8.137, a deflagração do processo administrativo fiscal é causa de mera suspensão da prescrição penal. O cômputo da prescrição não pode ser reiniciado do zero com seu término. *Boletim IBCCRIM*, ano 20, n. 230, janeiro, 2012, p. 6-7.

E tanto é assim que aumenta a cada dia o número de precedentes aplicando a orientação da SV 24 ao crime do art. 337-A ("sonegação de contribuição previdenciária"), justamente em virtude da identidade da estrutura típica com aquela do art. 1º da Lei n. 8.137/90: fraude e não pagamento ou pagamento a menor da espécie tributária[13-14].

A estrutura típica do crime de descaminho é rigorosamente a mesma dos crimes previstos no art. 1º da Lei n. 8.137/90 ou dos previstos no art. 337-A do Código Penal. "*Iludir* traduz a ideia de enganar, mascarar a realidade, simular, dissimular, enfim, o agente se vale de expediente para dar impressão, na espécie, de não praticar conduta tributável. Há, pois, *meio fraudulento*", afirma Cezar Roberto Bitencourt[15]. Esse meio fraudulento atinge o "pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria", na dicção do tipo legal de crime.

Ou seja, pratica o descaminho aquele que emprega algum meio fraudulento e com isso consegue não pagar, total ou parcialmente, tributo devido na importação ou exportação de mercadoria. Daí afirmar Miguel Reale Júnior que o "crime de descaminho é, portanto, crime de dano que tem por pressuposto a existência de um tributo, pois sem tributo exigível não existe descaminho"[16]. Rigorosamente a mesma estrutura das duas outras figuras acima mencionadas: fraude e não pagamento ou pagamento a menor da espécie tributária. Por isso é que Márcia Dometila Lima de Carvalho coloca-o dentre os crimes comissivos por omissão: "o descaminho, embora infração comissiva porque a ação refere-se a atos fraudulentos – iludir o pagamento – situa-se entre os denominados delitos comissivos por omissão: o fato voluntário da falta de pagamento do imposto é precedido dos meios dolosos consistentes na fraude para iludir o pagamento"[17].

Se determinante para incidência da orientação da SV 24 é que a conduta fraudulenta tenha implicado em lesão à arrecadação tributária (ausência de pagamento do tributo, total ou parcial), do que decorre a necessidade do lançamento de ofício, e, pois, do acertamento da ocorrência do resultado lesivo, não nos parece se possa negar aplicação da orientação sumulada também ao crime de descaminho, como acertadamente foi feito no 2º acórdão.

Os 3º, 5º e 7º acórdãos negam tal aplicação com base no argumento de que o crime de descaminho não seria crime tributário, havendo dualidade de interesses tutelados.

---

13 Sobre a estrutura típica e sua identidade com a do art. 1º da Lei n. 8.137/90, cf. ESTELLITA, Heloisa.

14 Assim, v.g., STJ, HC 114.051, *DJe*, 25.04.11; STJ, HC 137.761, *DJe*, 14.02.11; STJ, REsp 875.897, *DJe*, 15.12.08; TRF4, QO ACR 2004.71.05.000622-6/RS, DE, 11.10.07; TRF4, HC 2006.04.00.027184-8/SC, DE, 27.09.06.

15 BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*. Parte especial. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 4, p. 484.

16 REALE JÚNIOR, Miguel. *Descaminho*: crime tributário (no prelo).

17 CARVALHO, Márcia Dometila Lima de, op. cit., p. 14. Cf., mais recentemente, o apontamento de Flavio Antônio da Cruz no sentido de que os crimes do art. 1º da Lei n. 8.137/90 são, em certa medida, crimes omissivos (deixar de pagar), mesmo que "precedidos de comportamentos comissivos, fraudulentos" (CRUZ, Flavio Antonio da, op. cit., p. 6).

Todavia, até mesmo o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a natureza tributária do crime. Mas ainda que assim não fosse, o argumento foi superiormente enfrentado por Andrei Zenkner Schmidt para afastar o óbice da aplicação do art. 34 da Lei n. 9.249/95 ao descaminho, mas vale também para a presente matéria, *verbis*: "Algumas decisões partem da ideia inicial no sentido de que a dualidade de bens jurídicos impediria o uso da analogia. No entanto, só esta circunstância não pode obstar a supressão de lacuna legislativa, até mesmo porque o *sistema tributário*, de uma forma ou de outra, está implicitamente contido nos crimes praticados *contra a Administração Pública*. Prova disso é que o art. 337-A, do CPB, também está inserido no capítulo dos *crimes contra a Administração Pública*, embora trate-se de crime de sonegação fiscal de contribuições previdenciárias"[18]. Também Miguel Reale Júnior enfrentou o argumento, especificamente com relação ao descaminho, concluindo que a "remissão à questão topológica, como se por tal circunstância se caracterizasse uma afronta ao prestígio da Administração não tem razão de ser, pois, em todo crime tributário ao se lesar o erário mediante declaração falsa à autoridade, seja na forma comissiva ou omissiva, se está a desprestigiar a Administração Pública"[19]. Como já mencionamos, as mesmas Cortes reconhecem o art. 337-A como crime tributário e lhe aplicam a orientação da SV 24, muito embora localizado topograficamente entre os crimes contra a Administração Pública.

Já o 1º e o 6º acórdãos afastam a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal com base no caráter formal do descaminho, que não exigiria resultado naturalístico. A premissa parece-nos equivocada. A origem da SV 24, como todos sabem, está no julgamento do HC 81.611 (STF), no qual o relator, Min. Sepúlveda Pertence, assentou a imprescindibilidade do exaurimento da instância administrativa na circunstância de o tipo penal do art. 1º da Lei n. 8.137/90 ser "material, de dano ou de resultado", entendido como prejuízo, "supressão ou redução do tributo devido", "lesão ao Fisco" ou "resultado lesivo"[20].

Sem adentrar na questão da infelicidade, ou não, da denominação "crime material"/"crime de resultado"[21], é evidente que se fazia referência ao resultado jurídico da conduta incriminada, qual seja, a lesão ao bem jurídico, e não ao resultado naturalístico, entendido como modificação empírica no mundo externo, ou "efeito sobre o objeto da ação e desta distinto espaço temporalmente"[22]. E nisso surpresa não há, posto que o mesmo

---

18 SCHMIDT, Andrei Zenkner, op. cit., p. 122.

19 REALE JÚNIOR, Miguel. *Descaminho:* crime tributário (no prelo).

20 STF, HC 81.611, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, *DJ*, 13.05.05, voto do relator.

21 Cf. a procedente crítica de Jorge de Figueiredo Dias em *Direito penal*. Parte geral. São Paulo: RT, 2007, t. I, p. 306-307.

22 FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal*. Parte geral. São Paulo: RT, 2007, t. I, p. 307. Sobre o significado da distinção entre bem jurídico e objeto da ação, consulte-se, v.g.: HEFENDEHL, Roland. El bien jurídico como eje material de la norma penal. In: HEFENDEHL, Roland (Ed.). *La teoría del bien jurídico*: ¿Fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007, p. 180-181; GRECO, Luís. "Princípio da ofensividade" e crimes de perigo abstrato –

sucede, por exemplo, nos crimes contra a honra e no crime de apropriação indébita, praticado na modalidade de não restituição da coisa alheia de que se tem a posse lícita[23] nos quais há, indubitavelmente, lesão do bem jurídico protegido embora inexistente resultado naturalístico. Trata-se aqui, no crime tributário, na verdade, de como "o bem jurídico é posto em causa pela actuação do agente", no âmbito do qual se pode falar em *crimes de dano* e *crimes de perigo*. Nos primeiros, "a realização do tipo incriminador tem como consequência uma lesão efetiva ao bem jurídico", sua eliminação ou diminuição, que é justamente o que exigem tanto o tipo do art. 1º da Lei n. 8.137/90 como o do art. 334 do Código Penal: diminuição na arrecadação tributária. São, pois, crimes de dano, ambos, e, por isso, não há óbice a se aplicar ao último, a orientação da SV 24[24].

---

uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 49, 2004, p. 89-147; AMELUNG, Knut. O conceito de bem jurídico na teoria jurídico-penal da proteção de bens jurídicos. In: GRECO, Luís, TÓRTIMA, Fernanda Lara (Org.). *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 133-138.

23 PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. 5. ed. São Paulo: RT, 2006, v. 2 (parte especial), p. 500.

24 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, p. 115-131.

CAPÍTULO

2017

07

Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção

Heloisa Estellita e Aldo de Paula Júnior

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção. In: LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano (org.). **Crime e política**: corrupção, financiamento irregular de partidos políticos, caixa dois eleitoral e enriquecimento ilícito. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2017. p. 105-132.

Crime e política

Crime e politica_3a prova.indd 1 4/27/17 6:08 PM

4

Consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção

HELOISA ESTELLITA[1]
ALDO DE PAULA JÚNIOR

I. Introdução

Muito embora o órgão por excelência talhado para a detecção de práticas criminosas, entre elas a corrupção,[2] seja o Coaf, que é a Financial Intelligence Unit brasileira, aos menos três episódios recentes evidenciam que também os órgãos de fiscalização tributária podem ter papel relevante.

Em 2014, a Receita Federal do Brasil (RFB) foi o primeiro órgão público a detectar possível esquema de corrupção envolvendo servidores públicos da Prefeitura de Porto Alegre e empresas de construção civil a partir de sinais exteriores de riqueza e patrimônio incompatíveis com

---

[1] Embora não seja o objeto central da pesquisa de pós-doutorado da autora, a redação deste trabalho não teria sido possível sem o apoio da Fundação Alexander von Humboldt e da Capes, que financiam a pesquisa de pós-doutoramento em andamento na Alemanha. Parte das reflexões aqui organizadas e discutidas foram objeto de debate no âmbito do Grupo de Pesquisa Direito e Contabilidade coordenado por Vanessa Rahal Canado e Edison Carlos Fernandes, na FGV DIREITO SP, em reunião realizada em 19 de maio de 2016, aos quais manifesta a autora sua gratidão.

[2] PEREIRA, Pedro Gomes; FONTANA, Alessandra. Using money laundering investigations to fight corruption in developing countries: domestic obstacles and strategies to overcome them. *Basel Institute on Governance International Centre for Asset Recovery Working Papers*, n. 14. Basel: 2012, nos quais os autores apresentam dois estudos de casos, Tanzânia e Albânia.

Crime e politica_3a prova.indd 105 4/27/17 6:08 PM

os ganhos dos servidores.[3] Em 2015, enquanto fiscalizava médicos que declaravam o recebimento de valores significativos para a prestação de consultorias a empresas farmacêuticas internacionais, a RFB descobriu esquema de corrupção em prejuízo do Sistema Único de Saúde (SUS), segundo o qual médicos cadastrados nesse sistema supostamente recebiam valores indevidos pelo uso de certos produtos da indústria farmacêutica e de próteses em serviços prestados a pacientes do SUS.[4] Também em 2015, embora não com origem na Receita Federal, descobriu-se amplo esquema de pagamento de propinas junto a membros do Conselho Administrativo da Receita Federal (Carf) — um tribunal administrativo que julga casos tributários em grau de recurso — para favorecer empresas em seus julgamentos, tendo-se utilizado de expedientes como o pagamento de propina por meio de contratos simulados com empresas de marketing, entre outras.[5]

Esses três episódios revelam que a RFB pode ter um papel de protagonismo na descoberta de indícios de práticas corruptas. E isso é assim porque, no desempenho de suas funções rotineiras de fiscalização, as autoridades fiscais podem identificar receitas e despesas de contribuintes que revelem movimentação incompatível com a renda declarada ou indícios de simulação ou ocultação, as quais, se envolverem, em alguma ponta, relação com órgãos, empresas ou funcionários públicos ou pessoas a eles relacionadas, podem apontar para a possível prática de corrupção, ativa ou passiva.

Se, de um ponto de vista panorâmico, as conexões entre corrupção e tributação têm sido mais comumente examinadas a partir do impacto das práticas corruptas nas finanças públicas,[6] um olhar mais aproximado pode revelar também que um dos componentes desse impacto se dá diretamente na arrecadação tributária por meio do não pagamento de tributos por parte de quem corrompe e/ou por parte de quem é corrompido, e é esse o viés pelo

[3] Disponível em: <http://g1.globo.com/rs/rio-grande-do-sul/noticia/2014/01/operacao-apura-suspeita-de-corrupcao-por-servidor-de-porto-alegre.html>. Acesso em: 28 nov. 2016.

[4] Disponível em: <http://g1.globo.com/mg/grande-minas/noticia/2015/06/pf-investiga-desvio-de-produtos-do-sus-e-pagamento-de-propina-em-mg.html>. Acesso em: 28 nov. 2016.

[5] Disponível em: <www1.folha.uol.com.br/mercado/2015/04/1611246-entenda-a-operacao--zelotes-da-policia-federal.shtml>. Acesso em: 28 nov. 2016.

[6] TANZI, Vito; DAVOODI, Hamid Reza. *Corruption, public investment, and growth*. s.l.: s.n., 1997; AGHION, Philippe et al. *Taxation, corruption, and growth*. s.l.: s.n., 2016.

Crime e politica_3a prova.indd 106 4/27/17 6:08 PM

qual o tema será examinado neste trabalho: as conexões entre corrupção e fraude tributária,[7] especialmente à luz do disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e artigos 168-A e 337-A do CP.[8]

O artigo se dispõe, assim, a oferecer uma primeira aproximação às consequências tributárias e penais-tributárias da corrupção no Brasil, tema sobre o qual há escassa literatura. Como se trata de tema no qual se entrecruzam normas de diversos ramos jurídicos, buscamos facilitar o acesso do leitor ao universo dos problemas envolvidos por meio da utilização de casos hipotéticos, inspirados em situações reais, como recurso metodológico para o pensamento problemático (IV). Antes de apresentá-los e analisar seus impactos tributários e penais, será necessário introduzir dois elementos essenciais para a análise interdisciplinar que se seguirá: a delimitação do conceito de corrupção aqui utilizado (II) e o conteúdo do princípio tributário do *non olet* (III). Analisados os casos (V e VI) e demonstrado que há mais pontos de conexão entre corrupção e crimes tributários do que normalmente se supõe, evidencia-se que a exigência de integridade da escrituração tributária pode ter um papel relevante na prevenção e investigação das práticas de corrupção (VII) e que a desconsideração das consequências tributárias da corrupção pode opor obstáculos dignos de atenção à celebração de acordos de conformidade entre investigados/acusados e as autoridades públicas (VIII). Encerramos o texto com algumas sugestões para o aprimoramento normativo da matéria (IX).

II. Delimitação do conceito jurídico de corrupção no direito positivo brasileiro

[7] Neste volume, os textos reunidos nas Partes 2 a 4 trabalham sobre outros pontos de intersecção. Uma ampla visão das consequências da corrupção, para além do campo penal, com a avaliação crítica do emaranhado de respostas sancionadoras e civis, pode ser encontrada em MACHADO, Maira Rocha. *Estudos sobre o caso TRT*. São Paulo: Acadêmica Livre, 2013. Ver ainda LUZ, Yuri Corrêa da. Combate à corrupção entre direito penal e direito administrativo sancionador. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 89, p. 429-470, mar./abr. 2011. Na Alemanha, ver, ilustrativamente, BÜLTE, Jens. Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Korruption. In: ROTSCH, Thomas (Org.). *Criminal compliance vor den Aufgaben der Zukunft*. Baden-Baden: Nomos, 2013. p. 97.

[8] Sobre a polêmica sobre ser ou não o descaminho (art. 334 CP) um crime tributário, ver ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo (Org.). *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT)*: aspectos práticos. São Paulo: Noeses, 2016. p. 237-258.

Crime e politica_3a prova.indd 107 4/27/17 6:08 PM

O termo "corrupção" pode ser usado em sentido estritamente jurídico-penal ou não. No sentido jurídico-penal, ou seja, naquele empregado nos artigos 317, 333 e 337-B do Código Penal brasileiro (CPB),[9] envolve sempre o oferecimento, a promessa ou a entrega de vantagens indevidas a um funcionário público. Em sentido sociológico, criminológico, político-criminal, moral etc., variam os conceitos em conformidade com o foco da análise.[10] Um dos usos extrapenais da expressão é dado (especialmente pela mídia) à Lei nº 12.846/2013, que ficou conhecida como "lei anticorrupção", embora o próprio diploma legal não empregue tal expressão, e o tenha feito provavelmente para evitar que se confunda sua natureza administrativa sancionadora com a natureza propriamente penal do crime de corrupção. Nesse diploma legal, a par de uma infração administrativa similar à corrupção passiva, há previsão de infrações administrativas assemelhadas às condutas criminosas definidas na Lei de Licitações (Lei nº 8.666/1993).

---

[9] *Corrupção passiva* — Art. 317 — Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem: Pena — reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa. §1º — A pena é aumentada de um terço, se, em consequência da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou deixa de praticar qualquer ato de ofício ou o pratica infringindo dever funcional. §2º — Se o funcionário pratica, deixa de praticar ou retarda ato de ofício, com infração de dever funcional, cedendo a pedido ou influência de outrem: Pena — detenção, de três meses a um ano, ou multa. *Corrupção ativa* — Art. 333 — Oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício: Pena — reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa. Parágrafo único — A pena é aumentada de um terço, se, em razão da vantagem ou promessa, o funcionário retarda ou omite ato de ofício, ou o pratica infringindo dever funcional. *Corrupção ativa em transação comercial internacional* — Art. 337-B. Prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a funcionário público estrangeiro, ou a terceira pessoa, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício relacionado à transação comercial internacional: Pena — reclusão, de 1 (um) a 8 (oito) anos, e multa. Parágrafo único. A pena é aumentada de 1/3 (um terço), se, em razão da vantagem ou promessa, o funcionário público estrangeiro retarda ou omite o ato de ofício, ou o pratica infringindo dever funcional.

[10] ARJONA TRUJILLO, Ana Maria. *La corrupción política*: una revisión de la literatura. s.l.: s.n., 2002; e GARZÓN VALDÉS, Ernesto. Acerca del concepto de corrupción. In: LAPORTA, Francisco L.; ÁLVAREZ, Silvina (Org.). *La corrupción política*. Madri: Alianza, 1997. p. 39-69.

Crime e politica_3a prova.indd 108 4/27/17 6:08 PM

Neste texto, usaremos o termo em sentido jurídico-penal,[11] *de lege lata*, e em sentido político-criminal, *de lege ferenda*. Isto porque trataremos do impacto tributário da corrupção ativa e da passiva no seu sentido jurídico-penal, e, também, da assim chamada "corrupção privada", conduta ainda não incriminada em nosso ordenamento jurídico-penal como tal, e que pode ser definida, para os fins aqui propostos e de forma ampla, como *o pagamento para e o recebimento de vantagem indevida por empregado ou diretivo de empresa para que pratique ato com abuso de poder ou desvio de suas funções*, ou seja, um conceito político-criminal, não positivado.[12]

III. O princípio do *non olet*

A consumação do crime de corrupção não depende, sempre, do efetivo pagamento e correlato recebimento dos valores pelo funcionário público, bastando, por exemplo, a mera oferta ou a solicitação.[13] O pagamento e o recebimento poderão configurar, então, normalmente, pós-fatos coapenados, no sentido de que seu desvalor já foi levado em conta no estabelecimento dos patamares máximo e mínimo da pena do respectivo crime. A relevância tributária e, pois, penal-tributária da corrupção surge, porém, quando o caso

[11] Ou seja, no mesmo sentido dos três textos precedentes, que integram a primeira parte desta obra. Sobre a interpretação dos tipos penais de corrupção na jurisprudência mais recente do STF, ver QUANDT, Gustavo de Oliveira. Algumas considerações sobre os crimes de corrupção ativa e passiva. A propósito do julgamento do "Mensalão" (APn 470/MG do STF). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 106, p. 181-214, 2014; e SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Reflexões pontuais sobre a interpretação do crime de corrupção no Brasil à luz da APn 470/MG. *Revista dos Tribunais*, v. 933, p. 47-59, 2013.

[12] Sobre a criminalização da corrupção privada no Brasil, ver GRECO, Luís; TEIXEIRA, Adriano. *Aproximação a uma teoria da corrupção*. Neste livro; DAVID, Décio Franco. Compliance e corrupção privada. In: GUARAGNI, Fábio André; BUSATO, Paulo Cesar (Coord.); DAVID, Décio Franco (Org.). *Compliance e direito penal*. São Paulo: Atlas, 2015; GOMES JUNIOR, João Florêncio de Salles. Projeto de Código Penal em debate: o crime de corrupção privada e o PLS 236/2012. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, v. 22, n. 260, p. 17-19, jul. 2014; PRADO, Luiz Regis; ROSSETTO, Patricia Carraro. Contributo ao estudo da corrupção delitiva entre particulares. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 23, n. 114, p. 51-97, maio/jun. 2015. Sobre sua alocação e uma teoria da corrupção, ver o texto de Greco e Teixeira, acima.

[13] Essa afirmação vale para o direito positivo brasileiro, conforme se vê nos artigos 333 e 317, CPB, acima. O artigo 317 satisfaz-se com a mera solicitação, ou, então, o recebimento de vantagem indevida pelo funcionário público que não a tenha solicitado. Em outros ordenamentos jurídicos, a opção legislativa pode ser diversa.

Crime e politica_3a prova.indd 109 4/27/17 6:08 PM

envolve o pagamento/recebimento das vantagens indevidas; isso porque, de um lado, quem paga deveria justificar a despesa e quem recebe deveria declarar o recebimento. E, então, indaga-se: o recebimento de propina é fato gerador de tributo? Pode o Estado tributar vantagens advindas da prática de crimes?

Esse é o terreno do denominado princípio tributário do *non olet*, segundo o qual é irrelevante a procedência lícita ou ilícita (em sentido amplo e, portanto, não só jurídico-penal) dos valores ou bens que compõem a materialidade econômica tomada como *fato gerador do tributo*.

Parte da doutrina e da jurisprudência entendem que esse princípio está expressamente contemplado no artigo 118, I, do Código Tributário Nacional (CTN) cujo texto prescreve que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se "da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos".

Daí que o *fato gerador do imposto de renda* (*auferir renda*) consumar-se-ia independentemente da validade do *negócio jurídico que lhe deu origem*. Seriam dois fatos dissociáveis e tributar um (renda) não implicaria a tributação do outro (ilícito). Esse entendimento aparece na doutrina e na jurisprudência de forma recorrente. É preciso, porém, distinguir situações que apresentam peculiaridades e, pois, merecem respostas mais precisas e, talvez, diferenciadas.

Uma dessas peculiaridades se reflete, justamente, na situação que está na base do crime de *corrupção passiva*. Aqui o *objeto material que faz presumir a riqueza* (renda-base de cálculo) é expressão econômica, produto, do próprio crime. Nesse caso, o que seria tributado seria o próprio produto imediato da prática do fato criminoso a partir de sua manifestação econômica (base de cálculo),[14] algo que estaria em aparente contradição com o disposto no art. 3º do CTN, que assim define o tributo: *prestação pecuniária compulsória* que *não decorre* de ato ilícito (o tributo não é sanção/pena). No

[14] O tipo penal de corrupção passiva se consuma com a mera solicitação, ou com o efetivo recebimento da vantagem indevida (art. 317, *caput*, Código Penal) e que será considerada "produto do crime", no sentido do art. 91, II, b, do Código Penal, para fins de perdimento dos bens por ocasião da condenação definitiva. Sobre o tema do concurso entre o crime de corrupção passiva e o de lavagem de capitais no recebimento dissimulado dos valores pelo funcionário público, ver BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de dinheiro na APn 470 (parecer). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 110, p. 475-495, 2014.

Crime e politica_3a prova.indd 110 4/27/17 6:08 PM

crime de corrupção passiva em sua modalidade de recebimento de vantagem indevida, a renda seria a expressão econômica do ato criminoso, ilícito, portanto.

Ademais, juridicamente, os recursos (vantagens indevidas) não seriam licitamente incorporados ao patrimônio do funcionário público, mas permaneceriam em constante estado de *não propriedade* (embora na esfera de controle do agente), o que descaracterizaria a necessária manifestação de *capacidade contributiva própria*, que está na base da tributação sobre a renda, pois o funcionário público estaria sempre sujeito a *restituir o "produto do crime"* ao ofendido ou, em não o fazendo, a suportar a sua perda em benefício da União (art. 91, II, b, Código Penal).[15] Não se trata de mera *indenização* (prevista no art. 91, I, CP), mas de *restituição* ou *perdimento da coisa* que nunca pertenceu (juridicamente) ao agente por conta de sua origem criminosa.

E aí reside o ponto central do debate: embora o agente possa expressar a *renda* em seu sentido econômico, não a detém em seu sentido jurídico (a origem criminosa impede sua titularidade).

O principal argumento em favor da sujeição de tal renda à tributação é o da *interpretação econômica do fato gerador*, ou seja, o que interessaria para a tributação é a perspectiva econômica do fato tributável e não suas qualificações civis ou penais (ou mesmo éticas ou morais).[16, 17] O Código Tributário Nacional teria adotado tal premissa no art. 118 mencionado que determina a abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Entretanto, o entendimento de que o CTN teria adotado uma *interpretação econômica do fato gerador* não é pacífico na doutrina, já que, apesar de

---

[15] Neste mesmo sentido, Schmidt e Bittencourt negam haja expressão de capacidade contributiva nesses casos, tendo em vista a contradição com a garantia da propriedade, estabelecida no art. 5º, XXII, da Constituição Federal (SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime: imoralidade anunciada. *Boletim IBCCRIM*, v. 118, p. 6-7, 2002. p. 7.).

[16] Argumentos sustentados por Rubens Gomes de Souza e Amilcar de Araújo Falcão conforme a coletânea reunida por Schoueri (SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 135.).

[17] Sobre as posições doutrinárias a respeito do tema e sua evolução histórica, ver abrangente pesquisa realizada por BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributabilidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 172, p. 86-111, jan. 2010.

Crime e politica_3a prova.indd 111 4/27/17 6:08 PM

ter sido a inspiração do projeto, o texto inicial não foi aprovado e recebeu modificações para transformá-lo no texto final, em vigor[18]

A interpretação do dispositivo deve ser auxiliada pelo que dispõem os artigos 116, II e parágrafo único,[19] e 126, do mesmo diploma legal,[20] que preveem, respectivamente, que "a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária"[21] e que a tributação independe da capacidade civil do contribuinte.

Conjugados os dispositivos, podemos concluir que a *validade jurídica dos atos* não importa naqueles casos nos quais há vício de *ordem civil* (*ilícito*) no ato jurídico, uma vez que (a) ou tais vícios não poderiam impedir a incidência da tributação; (b) ou, então, a administração tributária descon-

---

[18] Schoueri noticia a distância entre o teor do projeto e o texto final aprovado: "Este posicionamento apareceu refletido no Projeto de Código Tributário Nacional, cujo artigo 85 apresentava a seguinte redação: 'A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal [...]'. Vale notar como o referido dispositivo foi finalmente aprovado pelo Congresso, tornando-se hoje o artigo 118, I, do Código Tributário Nacional: 'Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I — da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II — dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos'. Vê-se que o Congresso Nacional retirou as referências a ilegalidade ou imoralidade, o que poderia identificar que a tributação dos efeitos de atos ilegais ou imorais não seria tão pacífica" (Luis Eduardo Schoueri, *Direito tributário*, op. cit., p. 136).

[19] Inserido pela Lei Complementar nº 104/2001.

[20] É o que sugerem Carvalho e Amaro. O primeiro entende que o art. 118, I, CTN é contraditório com o art. 116, II, do mesmo código que prescreve que "tratando-se de situação jurídica [o fato gerador considera-se ocorrido] desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável". E diante da rejeição da *interpretação econômica* pelo legislador, deveria prevalecer o conteúdo deste último (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 281.). O segundo aponta que o art. 118, CTN, "conjuga-se com o art. 126, também do Código Tributário Nacional, quando este declara que a capacidade para ser sujeito passivo de obrigação tributária não é afetada pelo fato de estar a pessoa física sujeita a medidas privativas ou limitativas de suas atividades, ou de estar a pessoa jurídica em situação irregular" (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 304.).

[21] A interpretação e a aplicação prática deste parágrafo em relação aos planejamentos tributários (elisão fiscal) é tema de farta doutrina e envolve discussão própria que não interessa ao objeto do presente trabalho.

Crime e politica_3a prova.indd 112 4/27/17 6:08 PM

siderou um *ato simulado* para alcançar o *ato dissimulado* (que também se consubstancia em ilícito civil, a simulação, conforme o disposto no art. 167 do Código Civil).

Isto não significa, ainda, que os fatos criminosos (ilícitos criminais) possam ser tributados. Tema que tem recebido um tratamento quantitativamente muito maior por parte da doutrina[22] do que da jurisprudência,[23] ou mesmo das autoridades fiscais.[24]

Isso pode ser parcialmente explicado em razão do *viés de origem* dos casos, que, em sua maioria, decorrem de procedimentos iniciados pelas autoridades tributárias federais (Secretaria da Receita Federal Brasileira, SRFB), para as quais *não importa a origem dos recursos*, daí a desnecessidade de perquirir sobre sua origem para a constituição do crédito tributário (art. 142,

---

[22] Ver por todos, Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributalidade de atos ilícitos, op. cit., p. 86 e ss.

[23] Onde, inclusive, registra-se uma posição intermediária, que afasta o *non olet* nos casos em que o *ilícito recai sobre elemento essencial da norma tributária*. Assim, no julgamento do REsp. 984.607, o STJ apoiou-se na distinção entre elementos essenciais e periféricos da norma de tributação para lhes atribuir efeitos igualmente distintos. Assim, reconheceu que o "art. 118 do CTN consagra o princípio do 'non olet', segundo o qual o produto da atividade ilícita deve ser tributado, desde que realizado, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência da obrigação tributária", todavia, "Se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de incidência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação". Destarte, "por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação" e permite a tributação (Superior Tribunal de Justiça. REsp. 984.607/pr, 2ª t., rel. min. Castro Meira, *DJe* de 5.11.2008). Há que se ponderar, porém, que a *renda advinda do tráfico de drogas* é a manifestação econômica do próprio tráfico e, assim, produto direto da prática criminosa.

[24] Como evidencia Becho: "Se tributar o ilícito for de acordo com o ordenamento jurídico, devemos encontrar ações judiciais discutindo o valor das drogas contrabandeadas e a alíquota de ICMS aplicada; devemos encontrar disputas sobre a incidêncai de PIS e Cofins nos resultados auferidos pelas grandes empresas do crime organizado, como o Primeiro Comando da Capital (PCC) e o Comando Vermelho (CV); devemos ver, em suma, processos judiciais tributários que tenham por objeto a discussão de atos ilícitos. O que vimos até hoje é situação distinta, qual seja: diante da alegação apresentada em execução fiscal (ou até em embargos do executado) de que há processo criminal em andamento, o juízo das execuções fiscais (portanto, o juiz tributário) suspende o curso do processo e aguarda a solução criminal. Se a sentença criminal for condenatória, a execução não deve ter curso. Entretanto, se o processo criminal é julgado, em definitivo, a favor do acusado, aí sim, prossegue-se a execução fiscal. Posta a situação nesses termos, inferimos que o processo criminal é prejudicial em relação ao tributário, o que significa dizer que o processo fiscal só tem andamento frente à constatação judicial penal de que não há ilícito a ser punido" (Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributalidade de atos ilícitos, op. cit., p. 101).

Crime e politica_3a prova.indd 113 4/27/17 6:08 PM

CTN). Basta aqui a constatação da existência dos recursos (porque indicador do evento tributável *renda*), cabendo ao contribuinte, então, o ônus de demonstrar que não são tributáveis (porque recebidos a título de empréstimo, herança, rendimento isento, por exemplo). Nesse cenário, é pouco provável que o contribuinte confesse a origem criminosa para deixar de pagar o tributo com o risco de perder todo o *produto do crime*.[25] Até porque a autoridade que proceder à fiscalização tributária deverá levar ao conhecimento do superior hierárquico as irregularidades de que tiver ciência ou representar contra ilegalidade (art. 116, VI e XII, Lei nº 8.112/1990)[26] sob pena de condescendência criminosa (art. 320, CP).[27]

São menos frequentes os casos de identificação do *evento tributário* pelas autoridades responsáveis pela investigação e persecução penal com a simultânea constatação de sua qualidade criminosa.[28] Decorrência legal dessa constatação é o reconhecimento de que os valores não são de propriedade do agente e que o produto do crime (*renda*) deverá ser restituído à vítima ou perdido em benefício da União (art. 91, II, b, Código Penal), podendo, inclusive, ser imediatamente sujeito a medidas assecuratórias (arts. 125 e ss., CPP). Nesses casos, poderia a autoridade tributária lavrar o auto de infração

[25] Becho cita decisão do extinto Tribunal Federal de Recursos (Agravo de Petição nº 364) na qual se decidiu "o lucro porventura auferido com a prática de jogos de azar escapa à tributação, porque o Estado não pode cobrar imposto de uma atividade que ele condena, não admite e pune" em atendimento à defesa do executado na execução fiscal que, "após ter bens penhorados, defendeu-se em embargos à execução fiscal, afirmando, em síntese, que a renda auferida foi obtida pela exploração do jogo do bicho" (Ibid., p. 102.).

[26] "Art. 116. São deveres do servidor: [...] VI — levar as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo ao conhecimento da autoridade superior ou, quando houver suspeita de envolvimento desta, ao conhecimento de outra autoridade competente para apuração; (Redação dada pela Lei nº 12.527, de 2011) [...] XII — representar contra ilegalidade, omissão ou abuso de poder".

[27] Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributalidade de atos ilícitos, op. cit., p. 110.

[28] A título de exemplo de um caso cuja discussão tenha se iniciado a partir de um procedimento criminal, podemos citar a decisão, por maioria, do Tribunal Regional Federal da 2ª região, no qual se discutia a prática de crime tributário relativamente à não declaração de recursos obtidos por meio da prática do crime de peculato por uma vereadora. Naquela oportunidade, entendeu o tribunal, em síntese, que o pressuposto "acréscimo patrimonial" é elemento essencial à norma tributária do imposto sobre a renda, sendo inadmissível a tributação de atos ilícitos que recaiam sobre tais elementos essenciais. Assim, o produto econômico do tráfico de drogas, do peculato, do roubo e do furto seria impassível de tributação. (TRF2, Apelação Criminal nº 0004106-59.2011.4.02.5001, de Relatoria do des. federal Messod Azulay Neto, 5/6/2013.) Houve interposição de Recurso Especial contra a decisão, ainda pendente de julgamento no Superior Tribunal de Justiça (STJ, REsp nº 1434784/ES. Rel. min. Felix Fisher. 5ª Turma).

Crime e politica_3a prova.indd 114 4/27/17 6:08 PM

tendo por base *recursos* que juridicamente o próprio Estado reconhece que não *pertencem* ao agente porque têm origem criminosa?

Becho entende que não, porque o ordenamento jurídico brasileiro considera que sobre o produto do crime não pode ser reconhecida a titularidade (jurídica) do agente e o Estado deve nesses casos proceder ao confisco. Assim, caso seja lavrado o auto de infração e iniciado processo tributário, este deveria ficar suspenso até que o juízo criminal afirmasse não haver crime (corrupção) a ser punido, posto que o processo penal seria prejudicial relativamente ao tributário nesse caso.[29]

Embora a doutrina e a jurisprudência majoritárias invoquem o princípio do *non olet* para tributar a *renda* oriunda de crime de forma indiscriminada, o tema está a merecer reflexão mais detida que considere a espécie de crime que subjaz aos valores que se pretende submeter à tributação e os dispositivos normativos a eles aplicáveis, especificamente o conjunto de dispositivos constitucionais e infraconstitucionais que determinam o sequestro e a perda desses bens em favor da União,[30] porque, como nesses casos há perdimento, a tributação ultrapassaria a totalidade do produto do crime e implicaria confisco, vedado constitucionalmente.[31]

IV. Casos

Estabelecidas essas premissas, essenciais à compreensão das consequências tributárias e penais tributárias da prática de atos de corrupção, apresentamos três casos e uma variante para ilustrar a constelação de problemas que surgem nessa seara.

---

[29] Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributalidade de atos ilícitos, op. cit., p. 101 e 106 e ss.

[30] Cf. art. 5º, XLVI, 'b'; art. 243, Constituição, Decreto-Lei nº 9.760/1946 (que incluiu entre os bens da União os perdidos pelo criminoso), Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689/1941 que determinou o sequestro de bens imóveis ou móveis adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime), e Lei nº 9.613/1998 (perda dos bens direitos e valores objeto do crime de lavagem de capitais). Ver Renato Lopes Becho, A discussão sobre a tributalidade de atos ilícitos, op. cit., p. 105. Ver, neste volume, os textos de Pedro Caeiro e Guilherme Luchesi, na Parte 5.

[31] Luis Eduardo Schoueri, *Direito tributário*, op. cit., p. 139. Na ausência de perdimento, porque, por exemplo, incidente a prescrição da pretensão punitiva, então haverá acréscimo patrimonial passível de tributação (Ibid., p. 140).

Crime e politica_3a prova.indd 115 4/27/17 6:08 PM

Caso 1 (sem registros contábeis e fiscais): um empresário oferece vantagem pecuniária indevida a funcionário público para determiná-lo a praticar ato de ofício, conceder uma licença, por exemplo. O funcionário público aceita a promessa e é tempo de receber a vantagem. O empresário utiliza valores em espécie oriundos do caixa dois[32] de sua empresa para entregar a quantia, igualmente em espécie, a funcionário público, que a recebe e adquire bens com tais valores.

Caso 2 (com registros contábeis e fiscais): um empresário oferece vantagem pecuniária indevida a um funcionário público para determiná-lo a praticar ato de ofício, conceder uma licença, por exemplo. O funcionário público aceita a promessa e é tempo de receber a vantagem. Indica, então, ao empresário uma empresa de consultoria de um amigo para receber o pagamento. O empresário e a empresa de consultoria fazem um contrato de prestação de serviços, a empresa emite os documentos fiscais relevantes sem que, evidentemente, preste qualquer consultoria, e o empresário faz os pagamentos, registrando em sua contabilidade toda a operação. Um amigo do funcionário público saca, posteriormente, grande parte dos valores em espécie e lhe entrega, reservando uma parcela para si como "preço" por intermediar o pagamento do ato de corrupção.[33]

Caso 3 (sem registros contábeis e fiscais): um diretor jurídico estatutário de uma grande empresa recebe percentagem de contrato de prestação de serviços de advocacia do escritório por ele escolhido para cuidar da "carteira" trabalhista da empresa. Os valores são pagos em espécie a partir do caixa dois do escritório e igualmente recebidos em espécie pelo diretor jurídico.

---

[32] Consideraremos caixa dois os montantes obtidos com a atividade empresarial da pessoa jurídica (venda de mercadoria ou prestação de serviço) sem o respectivo registro das operações e sem sua tributação pela pessoa jurídica em descumprimento à legislação tributária e à societária.

[33] Esse recebimento pelo funcionário público poderia ser mais sofisticado como, por exemplo, a remessa e o depósito dos valores em conta mantida no exterior em nome de *offshore* constituída em paraíso fiscal, ou a compra de automóveis ou imóveis em nome da empresa de consultoria, mas utilizados exclusivamente por funcionário público etc. Como as regras de tributação nesse caso são mais complexas, exigiriam seu tratamento em outro texto e, por isso, não serão examinadas nesta oportunidade.

Crime e politica_3a prova.indd 116 4/27/17 6:08 PM

V. Corrupção ativa e passiva: casos 1 e 2

V.1 Pagamento de propina com recursos de caixa dois: caso 1

No caso 1, no qual não há o registro contábil ou fiscal, tanto o empresário quanto o funcionário público praticaram omissão de receitas. O empresário porque não fez os devidos registros contábeis e tampouco tributou as receitas que formam seu caixa dois, usadas para o pagamento da propina. O funcionário público porque não declarou nem ofereceu à tributação o recebimento de quantia em espécie como pagamento de propina.

Resta-nos saber se, nas duas pontas da relação (corruptor e corrupto), caracteriza-se a prática do crime do artigo 1º, inciso I ou II, da Lei nº 8.137/1990:

> 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.

À primeira vista, ambos cometeram tal crime. O empresário (corruptor) porque omitiu receita nos demonstrativos e declarações contábeis e fiscais da empresa da qual é titular e administrador,[34] com o que prestou declaração falsa, que não representava a realidade dos fatos imponíveis efetivamente configurados no exercício da atividade econômica. O FP (corrupto) porque, igualmente, ao omitir a renda oriunda da propina — supondo que entregue anualmente sua Declaração de Ajuste (DAA) —, omitiu informação em tal documento, prestando, assim, declaração falsa em documento exigido pela lei fiscal. Como, nos dois casos, a conduta implicou redução da base de cálculo dos tributos incidentes, o crime contra a ordem tributária se consumou

[34] Partiremos da premissa de que o *empresário* é ao mesmo tempo o sócio majoritário e administrador da pessoa jurídica e, portanto, o responsável pela prática do crime tributário, que o cometeu com as próprias mãos; do contrário, teríamos de introduzir questões mais complexas na seara penal, como as relativas à qualidade especial do autor, ao atuar em nome de outrem e ao concurso de agentes em crimes especiais.

Crime e politica_3a prova.indd 117 4/27/17 6:08 PM

com o pagamento a menor dos tributos, configurando-se, em sua inteireza, crime definido no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990.[35]

Todavia, um olhar mais próximo permite identificar um elemento de discriminação entre as duas situações: a origem dos recursos. Enquanto para o empresário a receita era oriunda da prática de atos lícitos; para o funcionário público, a renda era oriunda da prática do crime[36] de corrupção, e essa circunstância invoca considerações sobre o princípio do *non olet*.

a) Recebimento dos valores pelo funcionário público

Para concluir que o funcionário público praticou um crime tributário, o primeiro pressuposto lógico é, evidentemente, que o recebimento da propina seja considerado "renda" tributável, e essa questão, como vimos, é objeto de disputa na seara tributária (item III acima).

Entendemos que, quando a renda é produto do crime de corrupção, tais valores não podem ser considerados pelo Estado como acréscimo patrimonial tributável porque o evento (*corrupção*) deve ser sancionado com a pena restritiva de liberdade e com o perdimento dos recursos.

A *renda* é a manifestação econômica do *evento* e não pode ser dele dissociada nesse caso. Se o Estado se depara com o *evento* corrupção, deve seguir o caminho prescrito pelo direito penal e não aquele prescrito pelo direito tributário. Como dito, o tributo não pode ser *sanção de ato ilícito*.

Assim, os valores recebidos pelo funcionário público a título de propina poderiam ser objeto de auto de infração por conta da *omissão de rendimentos* acompanhado de representação para as autoridades competentes investigarem eventual ato de improbidade administrativa e de crime de corrupção. Instaurado o processo criminal, o tributário deveria ser sobrestado para aguardar seu desfecho. Constatada a corrupção e aplicado o perdimento (em

[35] Pode se configurar, também, a prática do crime do artigo 337-A do Código Penal se houver, simultaneamente, para o empresário, a omissão, total ou parcial, de receita ou lucros auferidos que configurem fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias (inciso III).

[36] Preferimos aqui a adoção do termo *crime* para identificar a origem da *renda* em vez de *ilícito* porque este é conceito mais abrangente que alcança os civis (os vícios dos atos e negócios jurídicos) e os criminais, e as conclusões são distintas a depender da qualidade do ilícito, conforme será demonstrado.

Crime e politica_3a prova.indd 118 4/27/17 6:08 PM

favor da vítima ou da União), extinguir-se-ia o processo tributário ao se reconhecer, por meio de sentença criminal, que aqueles valores não pertencem ao agente/sujeito passivo e o tributo é insubsistente.[37] Concluída a ação penal sem absolvição de mérito,[38] ou extinta a ação penal por outra razão sem que seja mais possível o perdimento, mantém-se o crédito tributário constituído, porque juridicamente irrelevante a origem, e os recursos incorporaram-se ao patrimônio do agente.[39]

b) Pagamento dos valores pelo empresário

Da perspectiva do empresário, podemos divisar duas condutas: (a) a de pagar a vantagem ao funcionário público e (b) a de não recolher o tributo relativo aos recursos que abasteceram seu caixa dois.

Partindo-se da premissa de que sua atividade é lícita e de que os recursos que abasteceram seu caixa dois sejam dela decorrentes, a discussão sobre a aplicação do *non olet* não é relevante e, indiscutivelmente, há o crime tributário, porque seu proceder implica redução fraudulenta do pagamento do Imposto sobre a Renda (Pessoa Jurídica), PIS/Cofins, CSLL e eventualmente ICMS ou ISS (a depender de sua atividade). Isto porque, ocorridos os respectivos *fatos geradores*, houve a ulterior *supressão de tributo* mediante conduta dolosa (externada objetivamente pela não declaração, não registro das operações, enfim, "fraude" em sentido amplo).

A *despesa* é relevante nesse cenário porque, embora não tenha reduzido o lucro tributável (uma vez que a entrada e a saída não foram contabilizadas),[40] ela é indício da respectiva omissão de receita (caixa dois)

---

[37] Neste cenário, como se verá adiante (item VIII), a exigência dos tributos devidos poderá concorrer com a exigência da recuperação dos recursos produto do crime, o que poderá inviabilizar, na maioria dos casos, a celebração de acordos de leniência ou de colaboração premiada. O impasse traduz contradição interna do ordenamento jurídico, ao menos sob o viéis do objetivo desses instrumentos de colaboração.

[38] A absolvição criminal sem o reconhecimento da *inexistência do fato* traz outras consequências para o debate porque nesses casos, apesar da ausência de perdimento (no âmbito penal), o agente poderá ser demandado no âmbito civil conforme Código de Processo Penal: "Art. 66. Não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a inexistência material do fato".

[39] Conforme destacado por Luis Eduardo Schoueri, *Direito tributário*, op. cit.

[40] Da perspectiva da despesa de quem paga a propina, tal despesa é considerada como indedutível (porque não necessária) em função de sua finalidade espúria. Porém, na outra ponta,

Crime e politica_3a prova.indd 119 4/27/17 6:08 PM

e pode ser utilizada pela fiscalização para o arbitramento da base tributável (receita).

Portanto, a identificação pela fiscalização tributária do recebimento por parte do funcionário público pode permitir a consequente constatação de fatos geradores tributários por parte do empresário (corruptor) e vice-versa. Da mesma forma, quando o *crime* é identificado pelas autoridades de persecução penal ou pelo Banco Central, a Receita Federal poderá receber informações sobre eventos tributários tanto relativos ao corruptor quanto ao corrupto.

c) Efeitos das normas de monitoramento de operações

Ademais, em um mundo no qual os intermediários financeiros estão sujeitos a medidas de prevenção e detecção de lavagem de capitais, como é o caso dos bancos,[41] o saque e o depósito de grandes somas de valores em espécie são um forte indicador de anomalia da operação,[42] razão pela qual, quando envolvem quantias a partir de um certo patamar, serão objeto de comunicação automática à unidade de inteligência financeira brasileira (Coaf),[43] e mesmo quando os valores não superarem esse patamar, as movimentações podem indicar necessidade de especial atenção pelo setor de *compliance* antilavagem da instituição financeira e serem, ao final, comunicadas como operações suspeitas à mesma unidade.[44] Mas não só. O fato de um dos envolvidos ser funcionário público, e, eventualmente, pessoa politicamente exposta,[45] obriga os intermediários financeiros a dedicar especial atenção às suas operações para fins de apuração de indícios de lavagem de capitais.

---

a do funcionário público, como vimos, se não for realizada a distinção proposta nas decisões mencionadas quanto ao *non olet*, a finalidade espúria seria desconsiderada, tributando-se a receita obtida pelo receptor da propina. Jens Bülte, Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Korruption, op. cit., p. 99.

[41] Ver Lei nº 9.603/98, art. 9º, inc. I.

[42] Carta Circular Bacen nº 3.542/2012, art. 1º, I.

[43] Circular Bacen nº 3.461, art. 12, II, c.c. art. 9º, §1º, I.

[44] Carta Circular Bacen nº 3.542/2012, art. 1º, I.

[45] Resolução Coaf nº 16/2007.

Crime e politica_3a prova.indd 120 4/27/17 6:08 PM

A estrita submissão dos intermediários financeiros às medidas de prevenção da lavagem fez com que os sujeitos responsáveis pelas operações de pagamento de propina migrassem para âmbitos antes não submetidos a tais medidas. Era o que ocorria, por exemplo, até 2013, com os bens de luxo, hoje regulados pela Resolução Coaf nº 25/2013.[46] Atualmente, nota-se o uso de empresas de publicidade, como dão testemunho diversas denúncias no âmbito da Operação Lava Jato. Trata-se da utilização de atividades econômicas ou mercados ainda não sujeitos às medidas de prevenção contra a lavagem para a circulação de valores oriundos da prática de crimes.[47]

No caso presente, a prática da corrupção poderia ter sido objeto de especial atenção, seja por parte das instituições financeiras, seja por parte de empresa de comércio de bens de luxo, a depender dos bens adquiridos pelo funcionário público com valores em espécie.

Também no âmbito tributário, já há mecanismos de controle à disposição do Fisco que lhe permitem (i) a identificação dos adquirentes dos produtos; (ii) o volume de operações em nome do adquirente; e (iii) o cruzamento de dados entre as quatro esferas federativas por meio de convênios de trocas de informações.

Em virtude dessas medidas de supervisão e monitoramento de operações, reduziu-se a possibilidade e incrementou-se o risco de se efetuar pagamento e recebimento de propina em espécie. Do que decorreu, ao menos para o pagamento de quantias mais significativas, a necessidade de simulação de operação comercial legítima para encobrir a prática criminosa, dando-lhe aspectos de licitude e legitimidade, o que nos leva ao caso 2.

---

[46] Bem de luxo ou de alto valor é o bem móvel cujo valor unitário seja igual ou superior a 10 mil reais. Caso a operação ou conjunto de operações com tais bens, de um mesmo cliente, envolva o pagamento de 30 mil reais em espécie no período de seis meses, a operação ou proposta de operação deverá ser comunicada automaticamente ao Coaf (art. 4º, I).

[47] É esta "fuga" para operações realizadas em setores não regulados, que lidam com operações relevantes, que inspirou a inclusão, na categoria das pessoas obrigadas às medidas de prevenção e controle antilavagem, das pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza, em operações financeiras, societárias e imobiliárias (art. 9º, par. único, XIV, Lei nº 9.613/1998).

Crime e politica_3a prova.indd 121 4/27/17 6:08 PM

V.2 Simulação de contratos: informações falsas (caso 2)

No caso 2, há registros tanto contábeis como fiscais. A empresa de consultoria (EC) emitirá notas e registrará a *receita* oriunda do contrato com seu oferecimento à tributação. Do lado do empresário (E), haverá o registro da *despesa* com o pagamento dos serviços de consultoria, e a escrituração do pagamento dessa forma reduzirá o lucro sujeito à tributação (para as empresas submetidas ao regime de apuração pelo *lucro real*).

Despesas aptas a deduzir o lucro são as *usuais, normais e necessárias à operação da empresa*.[48] O pagamento de valores que tem por fundamento o crime de corrupção não goza dessas características, e, descoberta sua real natureza, será objeto de glosa por parte das autoridades tributárias, as quais, reajustando para cima o lucro, efetuarão o lançamento do tributo devido e, ainda, aplicarão as multas sancionadoras.[49]

A descaracterização da despesa, nesse caso, passaria pela consideração e prova da simulação do contrato celebrado. É importante notar que, por se tratar de *redução do lucro tributável*, o ônus da prova da *validade* (e necessidade) da despesa é do sujeito passivo (empresário), que seria intimado a apresentar, por exemplo, além dos instrumentos contratuais, os resultados do serviço contratado etc. Ausente a prova, a despesa poderia ser glosada.

Para a empresa de consultoria, o valor recebido no âmbito do contrato falso estaria sujeito a tributação de Cofins, PIS, IRPJ, CSLL e ISS. Todavia — ao contrário do que sucede com o empresário —, ela (por seus membros e representantes, obviamente) não se exime, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, pois os recolhe quando do recebimento dos valores.

Aqui, a discussão é mais complexa. Partindo-se da premissa de utilização da empresa de consultoria como mera *interposta pessoa* do funcionário pú-

[48] Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999): "Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47)". §1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º). §2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º). §3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem".

[49] O tema também provoca reflexões sobre a responsabilidade tributária pelo crédito exigido neste auto de infração e pela multa que seria atribuível ao agente em caso de *dolo específico* (art. 137, CTN), temas que, porém, transbordam o objeto deste estudo.

Crime e politica_3a prova.indd 122 4/27/17 6:08 PM

blico, teria havido uma simulação para a ocultação do real beneficiário dos recursos (relação entre o empresário e o funcionário público, no meio da qual se "interpõe" a empresa de consultoria). Considerando que ela tenha recolhido os tributos incidentes sobre a operação (como se os recursos fossem seus), questiona-se: haveria espaço para se alegar a configuração de crime tributário?

Os mesmos comentários que fizemos em relação ao caso 1 e a tributação dos recursos provenientes de crime (para o funcionário público)[50] são aplicáveis aqui.

As diferenças que vislumbramos são as seguintes:

Da perspectiva da empresa de consultoria, descoberta a simulação, não haverá que se falar em prática de crime tributário, porque, apesar da falsidade tanto do contrato como do recibo/nota fiscal referente ao recebimento de valores por serviços não prestados, a conduta não só não dá causa ao resultado de pagamento de tributos a menor, como não tem potencialidade para causar tal resultado. A simulação poderá, porém, configurar falsidade documental (art. 299, com pena de um a três anos, além da multa).[51] Toda assessoria legal para a operação dissimulada, desde que preenchidos todos os pressupostos de responsabilidade penal, poderá configurar participação punível nos crimes praticados pelos autores.

Já no que diz respeito ao funcionário público, o pagamento dos tributos por parte da empresa de consultoria poderia ser deduzido do crédito tributário a ser contra ele constituído?

Consideradas isoladamente cada etapa da operação, o Fisco poderia identificar dois fatos geradores: um no pagamento do empresário para a empresa de consultoria (sobre o valor total) e outro no pagamento da empresa de consultoria para o funcionário público (sobre o valor repassado a este último). Entretanto, como a premissa do caso envolve a utilização da empresa de consultoria como mera *interposta pessoa* do funcionário público para receber o pagamento de propina originária do empresário, tem-se que seria possível

[50] A depender de outros dados da operação, poder-se-ia configurar também o crime de evasão de divisas (art. 22, Lei nº 7.492/1986) e eventual lavagem de capitais em operações posteriores com os mesmos valores (art. 1º, Lei nº 9.613/1998).

[51] É questionável se a simulação dessa operação por parte do empresário e da empresa de consultoria para dissimular o pagamento de propina ao FP se caracterizaria como crime de lavagem de capitais (art. 1º, Lei 9.613/98). Muito embora no "modelo" de imputação da Operação Lava Jato tais operações tenham sido subsumidas ao tipo da lavagem, temos reservas quanto a tal posicionamento.

Crime e politica_3a prova.indd 123 4/27/17 6:08 PM

considerar uma única tributação e se abater o valor eventualmente pago pela empresa de consultoria dos tributos a serem exigidos do funcionário público (se relativos ao mesmo sujeito ativo, por óbvio).

Essa conclusão é decorrência lógica da premissa *jurídica* da simulação do ato realizado para ocultar o pagamento da *propina* do *corruptor* ao *corrupto* e aplicação direta do art. 116, parágrafo único, CTN. Guardadas as devidas proporções, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já reconheceu que "devem ser aproveitados na apuração de crédito tributário os valores arrecadados sob o código de tributos exigidos da pessoa jurídica cuja receita foi desclassificada e convertida em rendimentos da pessoa física, base de cálculo de lançamento de ofício".[52] Nessa linha, seria o caso, então, de se constituir o crédito tributário pela diferença entre o montante pago pela empresa de consultoria e o montante que seria devido, se considerados os rendimentos recebidos na pessoa física do funcionário público, determinando-se a suspensão do processo tributário até o final do processo criminal pelas razões anteriormente expostas (caso 1).

VI. Corrupção privada: caso 3

Os aspectos criminais tributários dos atos de corrupção ganham especial relevo no âmbito da "corrupção privada" ou "entre particulares", a qual, sendo *impunível* como tal no Brasil, poderá, contudo, ser objeto de persecução penal em virtude de seus efeitos tributários.[53]

Retomando o conceito político-criminal e extensivo oferecido anteriormente para a expressão corrupção privada — *o pagamento para e o recebimento de vantagem indevida por empregado ou diretivo de empresa para que pratique ato com abuso de poder ou desvio de suas funções* —, a figura típica mais próxima seria a do artigo 195, incisos IX e X, da Lei nº 9.279/1996, que pune aquele que "dá ou promete dinheiro ou outra utilidade a *empregado* de *concorrente*, para que o empregado, faltando ao dever do emprego, lhe

[52] Processo nº 11020.003823/2003-26, Recurso nº 141.697. Recorrente Luiz Felipe Scolari. Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. 20/10/2004.

[53] É questionável se esse tipo de conduta se amoldaria à figura do estelionato (art. 171, CP), especialmente sob o ponto de vista da caracterização da elementar "prejuízo alheio", ou seja, da empresa, quando o serviço ou a mercadoria escolhidos mediante pagamento de "propina" for de boa qualidade, não traduzindo "prejuízo patrimonial" à empresa.

Crime e politica_3a prova.indd 124 4/27/17 6:08 PM

proporcione vantagem", e também aquele que "recebe dinheiro ou outra utilidade, ou aceita promessa de paga ou recompensa, para, faltando ao dever de *empregado*, proporcionar vantagem a *concorrente* do empregador". Todavia, a relação entre "corrupto" e "corruptor" é mediada pela relação de "concorrência", corrupto e corruptor devem trabalhar para empresas que concorram no mesmo ramo de atividades, o que longe está de ser a hipótese de maior ocorrência prática do que se convenciona chamar de "corrupção privada".

Neste caso 3, tanto o diretor jurídico como o escritório de advocacia estarão omitindo fatos geradores de tributos. Nos dois casos, praticam o crime do artigo 1º, inciso I e/ou II, da Lei nº 8.137/1990 (ver item V, 1). O escritório de advocacia porque omitiu receita (o caixa dois) em seus demonstrativos e declarações contábeis e fiscais, com o que prestou declaração falsa, que não representava a realidade dos fatos imponíveis efetivamente configurados no exercício da atividade econômica. O diretor jurídico porque, igualmente, ao omitir a renda oriunda da propina, supondo que entregue anualmente sua Declaração de IRPF, omitiu informação em tal documento, prestando, assim, declaração falsa em documento exigido pela lei fiscal. Como nos dois casos as condutas implicaram redução da base de cálculo dos tributos incidentes, e, pois, em recolhimentos a menor dos tributos, os crimes contra a ordem tributária se consumaram, configurando-se em sua inteireza, pelo menos,[54] o crime definido no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990.

Caso o pagamento da vantagem indevida ao diretor jurídico assuma a forma de um contrato simulado de consultoria, assessoria etc., vale o quanto afirmado para o caso 2 quanto aos crimes tributários: glosa da despesa com lançamento dos tributos devidos e multa para o escritório de advocacia, além da prática de crime tributário.

VII. Prevenção e detecção da prática de corrupção e a escrituração contábil e fiscal

Como se vê, as transações para pagamento de propina, dada a necessidade de sua ocultação, envolverão, na maior parte das vezes, vícios na escrituração

[54] Pode se configurar, também, a prática do crime do artigo 337-A se houver, simultaneamente, para o empresário, a omissão, total ou parcial, de receita ou lucros auferidos que configurem fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias (inciso III).

Crime e politica_3a prova.indd 125 4/27/17 6:08 PM

contábil e fiscal de pessoas jurídicas e nas declarações fiscais de pessoas físicas. Essa a razão do aparelhamento atípico das autoridades tributárias para a descoberta de indícios dessas práticas, mas, igualmente, do fato de a correta escrituração contábil empresarial ser colocada como elemento de sistemas de integridade anticorrupção[55] (*compliance*) para fins, no Brasil,[56] de redução da penalidade no âmbito das condutas sancionadas pela Lei nº 12.846/2013.[57]

As autoridades tributárias também têm à sua disposição o Sistema Público de Escrituração Digital ("Sped"). Um "instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações" (art. 2º, Decreto Federal nº 6.022/2007), por meio do qual é possível o intercâmbio de informações entre a Receita Federal e "as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios" (art. 3º, II, Decreto Federal nº 6.022/2007).

No âmbito internacional, as autoridades fiscais também podem ter acesso a informações bancárias (Fatca, Decreto nº 8.506/2015)[58] e a informações fiscais de brasileiros no exterior (Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada em Cannes, em 3 de novembro de 2011, promulgada pelo Decreto Federal nº 8.842/2016).[59]

Outro passo importante para a identificação de anomalias relativas à prática de crimes tributários, mas também de corrupção e lavagem de capitais,

---

[55] Para o enfoque da questão sob o ponto de vista da governança tributária, ver AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2015.

[56] Para a questão no âmbito do FCPA, confira-se AYRES, Carlos. Aspectos-chave dos Dispositivos Contábeis da FCPA. 2014. Sobre a contabilidade paralela nas empresas estatais, ver PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. A contabilidade paralela das empresas estatais. *Valor Econômico*, 11 maio 2016.

[57] Lei nº 12.846/2013, art. 7º, VIII; Decreto Federal nº 8.420/2015, art. 42, VI ("registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica") e VII ("controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica").

[58] Intercâmbio de informações relativas a contas bancárias de cidadãos desses países.

[59] "Art. 1º. Objeto da Convenção e Pessoas visadas 1. Com ressalva do disposto no Capítulo IV, as Partes prestarão entre si assistência administrativa em matéria tributária. Esta assistência abrange, quando aplicável, as medidas tomadas por órgãos judiciais. 2. A assistência administrativa referida compreende: a) a troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro [...]".

Crime e politica_3a prova.indd 126 4/27/17 6:08 PM

acaba de ser dado pela RFB com a edição da Instrução Normativa nº 1.634, de 6 de maio de 2016.[60] A Instrução traz importantes inovações quanto ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), elemento essencial para a prática de operações econômicas no Brasil, sendo a principal delas, no que diz respeito ao tema ora analisado, a obrigatória identificação do beneficiário final das entidades empresariais. De forma geral, o cadastro somente poderá ser feito desde que sejam informadas as pessoas autorizadas a representar as entidades empresariais, toda a cadeia de participação societária até que se alcancem as pessoas naturais que sejam suas beneficiárias finais. Ou seja, até a identificação das pessoas naturais que, em última instância, possuam, controlem ou influenciem significativamente a entidade.

A RFB passará a receber tais dados a partir de janeiro de 2017, quando as novas entidades efetuarem sua inscrição, mas também os receberá, quanto às entidades já inscritas, até 31 de dezembro de 2018, prazo final para que todas as entidades referidas na Instrução informem seus beneficiários finais.

De posse de todos esses dados, será possível à RFB identificar entidades e estruturas que tenham como beneficiários finais funcionários públicos e pessoas politicamente expostas, nas quais estão incluídos também representantes, familiares e estreitos colaboradores de agentes públicos que desempenhem ou tenham desempenhado, nos últimos cinco anos, no Brasil ou em países, territórios e dependências estrangeiras, cargos, empregos ou funções públicas relevantes.[61, 62]

Como se vê, esses instrumentos conferem à RFB um papel importante na identificação de operações suspeitas de corrupção e de lavagem de capitais. O que há de novo aqui é que essa identificação poderá ocorrer — ao contrá-

---

[60] Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>. Acesso em: 10 ago. 2016.

[61] Resolução Coaf nº 16/2007, art. 1º, §1º.

[62] Uma das formas de ocultar a prática de corrupção é proceder ao pagamento de propina em benefício de pessoas jurídicas e entidades de titularidade de intermediários — outras pessoas jurídicas e/ou entidades, frequentemente *offshores* — cujo beneficiário final é o funcionário público receptor dos valores indevidos (ver ALDRIDGE, Peter. Tax avoidance, tax evasion, money laundering and the problem of "offshore". In: ROSE-ACKERMAN, Susan; LAGUNES, Paul (Ed.). *Greed, corruption, and the Modern State*: essays in political economy. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. p. 323 e ss.). O "Panamá Papers" dá uma boa dimensão da utilização desta técnica. Também diversos fatos apurados na Operação Lava Jato evidenciam o recebimento de valores a título de propina no exterior e sua remessa ao Brasil a título de investimento, integralização de capital ou empréstimo para pessoas jurídicas aqui domiciliadas, cujo beneficiário na ponta final é justamente o funcionário público.

Crime e politica_3a prova.indd 127 4/27/17 6:08 PM

rio do que sucedeu nos casos narrados no início deste texto — em operações econômicas, financeiras, comerciais etc. *regularmente escrituradas e oferecidas à tributação*, ou seja, em casos nos quais não haveria um motivo autenticamente tributário para que a RFB iniciasse uma fiscalização.

VIII. Impacto dos aspectos tributários nos acordos de conformidade com autoridades públicas

Uma das medidas utilizadas hodiernamente para a prevenção e repressão a práticas corruptas é o incentivo ao *whistle blower*, com o oferecimento de vantagens à pessoa natural ou jurídica que coopere com as autoridades.[63] No Brasil, o instituto está disciplinado nos artigos 16 e ss. da Lei nº 12.846 para as pessoas jurídicas; denomina-se acordo de leniência, e tem como principal vantagem a redução da multa aplicável até o limite de dois terços.[64] Para ter acesso ao benefício, a pessoa jurídica tem de cooperar para a apuração do ilícito, admitir sua participação nele, cooperar plena e permanentemente com as investigações e procedimento administrativo e cessar completamente a prática ilícita.

A revelação completa das práticas ilícitas envolvendo pagamento de propina para funcionários públicos oriundos de caixa dois ou dissimulados sob contratos fictícios (de consultoria, de pagamento de serviços de publicidade etc.) implicará a automática confissão da indevida redução da base de cálculo dos tributos incidentes com o registro de despesas que, na realidade, não eram dedutíveis. É o que aconteceria no caso 2 se a empresa decidisse fazer leniência, pois isso implicaria fiscalização e autuação tributárias, com a incidência de multa agravada de 150% sobre o valor não pago. O montante final dessa autuação, somado à multa da Lei nº 12.846 e à reparação dos danos causados pela prática ilícita,[65] poderia simplesmente tornar economicamente

[63] Para diversas perspectivas, conferir, ilustrativamente, BOUVILLE, Mathieu. Whistle-blowing and morality. *Journal of Business Ethics*, v. 81, n. 3, p. 579-585, 2008; MOMSEN, Carsten; GRÜTZNER, Thomas; OONK, Andreas. Whistleblowing als außerordentlicher Kündigungsgrund? *Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik*, n. 8-9, p. 754-757, 2011; RAGUÉS I VALLÈS, Ramon. ¿Héroes o traidores? *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, v. 3, p. 1-19, 2006.

[64] Ver SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Compliance, direito penal e lei anticorrupção*. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 333 e ss.

[65] Posto que o acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da reparação integral do dano causado (art. 16, §3º, Lei nº 12.846/2013).

Crime e politica_3a prova.indd 128 4/27/17 6:08 PM

inviável a celebração de acordo de leniência dado o impacto global da confissão exigida pela lei nos cofres da empresa.

É verdade que o pagamento do tributo e da multa tributária teria o efeito de extinguir a punibilidade dos crimes tributários para as pessoas naturais representantes da pessoa jurídica que praticaram os crimes.[66] Todavia, essa vantagem pode não ser atrativa quando colocada dentro do montante total exigido para acesso ao acordo de leniência.[67]

Esse mesmo problema afeta a colaboração premiada, que diz respeito às pessoas físicas, e está disciplinada nos arts. 4º e ss. da Lei nº 12.850/2013. Se o colaborador reconhece a prática do crime e perde "*total ou parcialmente o produto ou proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa*" (art. 4º, IV, Lei nº 12.850/2013), a exigência do tributo sobre tais montantes poderia, igualmente, desestimular a colaboração. Entretanto, como visto, nos casos em que há o reconhecimento do crime e o perdimento do *produto ou proveito das infrações penais*, não haveria que se falar em renda e, pois, em tributação.

Por via oblíqua, portanto, o impacto tributário da corrupção prejudica a efetivação de um dos instrumentos mais populares para a descoberta, cessação de prática e implementação de sistemas de integridade, ou seja, repressão e prevenção de práticas corruptas, que é o acordo de leniência. Como a RFB não pode negociar os valores devidos pelo contribuinte, chega-se a uma situação de impasse, com um obstáculo intransponível à implementação dessa medida.

Reconhecemos que essa é uma questão delicada e complexa, mas que merece ser discutida e talvez revista dado seu impacto nas políticas públicas de prevenção e repressão à corrupção.

IX. Considerações finais e sugestões de encaminhamento

Essa primeira aproximação ao tema da corrupção e seus efeitos tributários e penais-tributários permitiu algumas conclusões: (a) os casos de corrupção

[66] Ver artigo 6º da Lei nº 12.382/2011.

[67] A situação é mais delicada em países como a Alemanha, nos quais as vantagens da autodenúncia tributária estão condicionadas não só ao pagamento do débito tributário, mas, igualmente, à confissão de todas as irregularidades e ilícitos tributários praticados, o que levará inexoravelmente à confissão das práticas corruptas (ver Jens Bülte, Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Korruption, op. cit., p. 99

Crime e politica_3a prova.indd 129 4/27/17 6:08 PM

conectam-se com os *fatos geradores* tributários e com os crimes tributários; (b) a Receita Federal do Brasil pode, a partir de informações fiscais e bancárias, contribuir com a investigação e a identificação de atos de corrupção; (c) a tributação não pode incidir sobre resultado de crime de corrupção (uma vez qualificada juridicamente essa origem); (d) o processo criminal é prejudicial ao processo tributário; (e) a "corrupção privada", enquanto não for criminalizada no Brasil, pode ser perseguida pela via da apuração e punição do crime tributário; (f) o *compliance* anticorrupção, nele incluído o tributário, e antilavagem, é instrumento importante na prevenção, detecção e punição de atos de corrupção.

A partir disso, pode-se sugerir, preliminarmente: (a) a inclusão de dispositivo expresso na legislação para compartilhamento, pela Receita Federal do Brasil, dos dados protegidos por sigilo fiscal com as autoridades encarregadas da persecução penal para fins de apuração da prática de corrupção, tal qual já se faz com relação aos crimes tributários; (b) a análise e discussão sobre a legalidade, conveniência e diretrizes para uma possível negociação sobre o montante do tributo e da multa tributária devidos em casos de acordo de leniência; (c) a inclusão de dispositivo expresso na legislação para se reconhecer a não incidência de tributo sobre o *produto ou proveito das infrações penais* em casos de perdimento; (d) a inclusão de dispositivo expresso na legislação para prever a suspensão do processo administrativo tributário até a conclusão do processo criminal para se definir questão prejudicial à tributação.

Referências

AGHION, Philippe et al. *Taxation, corruption, and growth*. s.l.: s.n., 2016.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. *A governança corporativa tributária como requisito para o exercício da atividade empresarial*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 2015.

ALDRIDGE, Peter. Tax avoidance, tax evasion, money laundering and the problem of "offshore". In: ROSE-ACKERMAN, Susan; LAGUNES, Paul (Ed.). *Greed, corruption, and the Modern State*: essays in political economy. Cheltenham: Edward Elgar, 2015. p. 317-335.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Crime e politica_3a prova.indd 130 4/27/17 6:08 PM

ARJONA TRUJILLO, Ana Maria. *La corrupción política*: una revisión de la literatura. s.l.: s.n., 2002. (Serie de Economía 04).

AYRES, Carlos. *Aspectos-chave dos Dispositivos Contábeis da FCPA*. 2014. Disponível em: <http://fcpamericas.com/portuguese/aspetos-chave-dos--dispositivos-contabeis-da-fcpa/>.

BECHO, Renato Lopes. A discussão sobre a tributalidade de atos ilícitos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 172, p. 86-111, 2010.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Lavagem de dinheiro na APn 470 (parecer). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 110, p. 475-495, 2014.

BOUVILLE, Mathieu. Whistle-blowing and morality. *Journal of Business Ethics*, v. 81, n. 3, p. 579-585, 2008.

BÜLTE, Jens. Steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Korruption. In: ROTSCH, Thomas (Org.). *Criminal compliance vor den Aufgaben der Zukunft*. Baden-Baden: Nomos, 2013. p. 87-110.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo (Org.). Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT): aspectos práticos. São Paulo: Noeses, 2016. p. 237-258.

GARZÓN VALDÉS, Ernesto. Acerca del concepto de corrupción. In: LAPORTA, Francisco L.; ÁLVAREZ, Silvina (Org.). *La corrupción política*. Madri: Alianza, 1997. p. 39-69.

LUZ, Yuri Corrêa da. Combate à corrupção entre direito penal e direito administrativo sancionador. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 89, p. 429-470, mar./abr. 2011.

MACHADO, Maira Rocha. *Estudos sobre o caso TRT*. São Paulo: Acadêmica Livre, 2013.

MOMSEN, Carsten; GRÜTZNER, Thomas; OONK, Andreas. Whistleblowing als außerordentlicher Kündigungsgrund? *Zeitschrift für internationale Strafrechtsdogmatik*, n. 8-9, p. 754-757, 2011.

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. A contabilidade paralela das empresas estatais. *Valor Econômico*, 11 maio 2016.

PEREIRA, Pedro Gomes; FONTANA, Alessandra. Using money laundering investigations to fight corruption in developing countries: domestic obs-

Crime e politica_3a prova.indd 131 4/27/17 6:08 PM

tacles and strategies to overcome them. *Basel Institute on Governance International Centre for Asset Recovery Working Papers*. Basel: s.n., s.d.

QUANDT, Gustavo de Oliveira. Algumas considerações sobre os crimes de corrupção ativa e passiva. A propósito do julgamento do "Mensalão" (APn 470/MG do STF). *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 106, p. 181-214, 2014.

RAGUÉS I VALLÈS, Ramon. ¿Héroes o traidores? *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, v. 3, p. 1-19, 2006.

SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Reflexões pontuais sobre a interpretação do crime de corrupção no Brasil à luz da APn 470/MG. *Revista dos Tribunais*, v. 933, p. 47-59, 2013.

SCHMIDT, Andrei Zenkner; BITENCOURT, Cezar Roberto. Sonegação de tributo incidente sobre produto de crime: imoralidade anunciada. *Boletim IBCCRIM*, v. 118, p. 6-7, 2002.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Compliance, direito penal e lei anticorrupção*. São Paulo: Saraiva, 2015.

TANZI, Vito; DAVOODI, Hamid Reza. *Corruption, public investment, and growth*. s.l.: s.n., 1997.

Crime e politica_3a prova.indd 132 4/27/17 6:08 PM

CAPÍTULO 2018

08

Ne bis in idem e o cúmulo de sanções penais e administrativas: um 'Estado Hidra de Lerna'?

Adriano Teixeira, Heloisa Estellita e Marcelo Cavali

REFERÊNCIA

TEIXEIRA, Adriano; ESTELLITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo. Ne bis in idem e o cúmulo de sanções penais e administrativas: um 'Estado Hidra de Lerna'? **JOTA**, [s. l.], 1 ago. 2018.

JOTA

STF

Ne bis in idem e o cúmulo de sanções penais e administrativas

Um 'Estado Hidra de Lerna'?

ADRIANO TEIXEIRA
HELOISA ESTELLITA
MARCELO CAVALI

01/08/2018 07:00

Hércules e a Hidra de Lerna, por Barthel Beham. Imagem: wikimedia commons

1. Introdução

No direito atual, não é raro que um indivíduo (ou uma pessoa jurídica) que pratica uma conduta ilícita venha a ser processado e punido por mais de uma autoridade devido a uma mesma ação antijurídica. Esse fenômeno ocorre especialmente em áreas dupla ou multiplamente reguladas pelo Estado, como nos mundos econômico

e financeiro. Nesse contexto, instituições ou agências não só estipulam normas primárias que devem ser seguidas pelos atores, mas também cominam e aplicam sanções para o caso de seu descumprimento. Além disso, frequentemente o aparato mais agressivo e eminentemente repressivo do Estado, que é o Direito Penal, é igualmente acionado, ameaçando com a sanção penal as mesmas condutas já vedadas e já sancionadas por outras normas jurídicas.

Pense-se no regime sancionatório do mercado de capitais, em que a mesma conduta – de manipulação de mercado ou de uso indevido de informação privilegiada, por exemplo – pode caracterizar uma infração administrativa, punida pela CVM, e um crime (arts. 27-C e 27-D da Lei nº 6.385/1976). Um outro exemplo se saca do âmbito tributário, no qual, a par da cobrança do crédito tributário, aplica-se amiúde a multa qualificada em hipóteses que muito se assemelham às modalidades típicas do crime tributário descrito no artigo 1º da Lei 8.137/90. O artigo 137 do CTN, inclusive, determina ser pessoal ao agente a responsabilidade quando houver infração conceituada como crime. Não se pode descartar a possibilidade de que não só a pessoa jurídica (contribuinte) seja sancionada, como seus administradores, na esfera tributária e, depois, novamente, estes últimos, na esfera penal.

+JOTA PRO: **Entenda o cenário institucional com o JOTA Poder. Seguimos de perto tribunais superiores, agências reguladoras, Congresso, Poder Executivo e legislativos estaduais e municipais para reportar informações públicas de impacto. Experimente o serviço que tem ajudado empresas e atores do mercado financeiro!**

Nos EUA, essa política de sobreposição de sanções foi alcunhada de piling on, numa referência ao termo utilizado no futebol americano quando os jogadores saltam uns sobre os outros, formando uma pilha sobre um único oponente já neutralizado – algo parecido com o nosso popular “montinho”. Outra alegoria que ilustra bem a situação da pessoa que se vê confrontada com a multiplicidade de mecanismos repressivos é a figura da Hidra de Lerna, que tinha, segundo a lenda, corpo de dragão e várias cabeças de serpente. No lugar de cada cabeça do monstro mitológico cortada por Hércules, nasciam outras duas.

Esse cúmulo sancionatório baseado em uma só conduta não precisa ser aceito passivamente como mero dado da realidade. Aquele que comete infrações contrárias a bens jurídicos relevantes deve ser adequadamente punido, mas não parece razoável que tenha que se defrontar com várias cabeças do mesmo Estado. O argumento, sempre sacado da manga e usado indiscriminadamente, da “independência das instâncias” penal e administrativa não é capaz, por si só, de domesticar o odioso bis in idem. O argumento, em si, não é falso, mas serve apenas para explicar outra coisa: que as conclusões alcançadas em um processo

administrativo, por exemplo, não são necessariamente vinculantes em relação ao processo penal (e vice-versa). Tomando novamente como exemplo o mercado de capitais, as conclusões atingidas da CVM, no exercício de suas atribuições, sobre a comprovação da ocorrência de uma determinada conduta – v.g., a disseminação de uma informação falsa – não tem de ser seguidas obrigatoriamente pelo Poder Judiciário, no âmbito do processo penal. Contudo, essa questão de índole processual não se confunde com e não resolve o problema do possível cúmulo sancionatório.

Ao princípio do ne bis in idem (proibição de dupla punição), tradicionalmente reconhecido no âmbito de um aparato sancionador de mesma natureza ou de um mesmo ramo do direito, tem sido atribuída vigência também entre infrações de naturezas jurídicas distintas, como as do Direito Administrativo e as do Direito Penal. Isso se faz notar de modo especial na nova jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), que muito recentemente tratou diretamente do assunto. Cumpre refletir sobre a realidade brasileira à luz desse fenômeno, que poderá se tornar um novo paradigma no âmbito da concorrente atuação de entidades sancionadoras.

2. A nova jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

Neste ano de 2018, o TJUE teve oportunidade de se posicionar (novamente[1]) sobre o problema do bis in idem, tendo como mote quatro casos provenientes do Direito italiano. Em todos os casos se tratava do cúmulo de sanções de natureza administrativa e de natureza penal. O Judiciário italiano submeteu ao TJUE a questão se a dupla punibilidade violaria ou não o art. 50 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, que declara: "Ninguém pode ser julgado ou punido penalmente por um delito do qual já tenha sido absolvido ou pelo qual já tenha sido condenado na União por sentença transitada em julgado, nos termos da lei." A Convenção Europeia dos Direitos do Homem, em seu Protocolo 7º, art. 4º, foi igualmente invocada para fundamentar a remessa da questão ao Tribunal: "Ninguém pode ser penalmente julgado ou punido pelas jurisdições do mesmo Estado por motivo de uma infracção pela qual já foi absolvido ou condenado por sentença definitiva, em conformidade com a lei e o processo penal desse Estado."

O Tribunal não chegou a um veredito absoluto, geral e claro, capaz de ser automaticamente seguido pelas ordens jurídicas nacionais.[2] Disse, é verdade, que impor uma sanção penal e uma sanção administrativa em resposta ao mesmo fato é, em princípio, admissível. No entanto, é possível que, no caso concreto, haja circunstâncias e interesses aptos a restringir o direito a não ser punido duas vezes.

Para uma melhor compreensão da mensagem normativa do Tribunal Europeu, cumpre descrever rapidamente de que tratavam os casos oriundos da Justiça italiana:

1. **Caso Menci (Processo C-524/15)**

Luca Menci, empresário individual autônomo, foi punido administrativamente pela autoridade tributária pelo não pagamento do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), sendo condenado a pagar uma multa de 84.748,74 euros. Concluído o procedimento administrativo sancionatório, o Ministério Público instaurou um processo penal contra Menci, por entender que o não pagamento do mencionado imposto também constituía um crime tributário.

O Tribunal de Justiça Europeu decidiu que a instauração de um procedimento penal após a aplicação de uma sanção administrativa é, em princípio, permitida, desde que todo esse complexo normativo preencha as seguintes condições:

1. visar um objetivo de interesse geral que seja suscetível de justificar esse cúmulo de procedimentos e de sanções, a saber, a luta contra as infrações em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, devendo esses procedimentos e essas sanções ter finalidades complementares,

2. conter regras que assegurem uma coordenação que limite ao estritamente necessário o encargo adicional resultante de um cúmulo de procedimentos aos envolvidos; e

3. prever regras que permitam assegurar que a severidade do conjunto de sanções aplicadas se limite ao estritamente necessário face à gravidade da infração em causa

Além disso, cabe à autoridade nacional certificar-se, diante das circunstâncias do caso concreto, de que o encargo que resulta para a pessoa do cúmulo de procedimentos e sanções não é excessivo face à gravidade da infração cometida.

2. **Caso Garlsson Real Estate (Processo C-537/16)**

Por decisão de 9 de setembro de 2007, a Consob (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) aplicou uma sanção administrativa pecuniária no montante de 10,2 milhões de euros a S. Ricucci, à Magiste International e à Garlsson Real Estate, solidariamente responsáveis pelo pagamento desta quantia, pelo fato de S. Ricucci ter praticado ações consideradas como manipulação de mercado. Essa decisão foi

reformada pelo Tribunal de Recurso de Roma apenas para reduzir a sanção a 5 milhões de euros.

A mesma conduta que conduziu à sanção administrativa deu azo à instauração de um processo criminal, que culminou na sua condenação à pena de quatro anos e seis meses de prisão (posteriormente reduzida para três anos).

Para decidir se essa sobreposição sancionatória e procedimental é legítima, o Tribunal elegeu três critérios como relevantes: a) a qualificação jurídica da infração no direito interno; b) a própria natureza da infração; e c) o nível de severidade da sanção suscetível de ser aplicada ao interessado (Nm. 28).

A Corte sustentou que a qualificação jurídica formal da infração (penal ou administrativa) não é o elemento decisivo. Antes, é o aspecto material, informado pelos demais critérios mencionados, que deve ter relevância: "Não obstante, a aplicação do artigo 50.° da Carta não se limita apenas aos procedimentos e sanções qualificados de «penais» pelo direito nacional, mas estende-se — independentemente dessa qualificação — aos procedimentos e às sanções que devem ser considerados de natureza penal com base nos outros dois critérios indicados no referido n.° 28." (Nm. 32). Diante dessas considerações, no caso analisado, a sanção administrativa foi considerada de natureza penal, pois "não tem apenas por objeto reparar o prejuízo causado pela infração, mas prossegue também uma finalidade repressiva —". Além disso, o montante da sanção pecuniária aplicável à espécie – podendo chegar a até dez vezes o produto ou a mais-valia obtida com a manipulação de mercado – apresenta, segundo o Tribunal, um nível de severidade suficientemente elevado para ter sua natureza penal reconhecida (Nm. 34 e ss).

O Tribunal examinou ainda um dos pressupostos básicos para a afirmação de um bis in idem, qual seja, a identidade da infração (conduta proibida) sujeita a sanções de diversas naturezas. Nesse caso, considerou-se que o fato de o tipo penal em questão exigir um elemento subjetivo, ausente na disposição administrativa, não é "não é, por si só, suscetível de pôr em causa a identidade dos factos materiais em questão" (Nm. 40).

O Tribunal chegou então à conclusão de que o cúmulo de procedimentos e sanções representa uma restrição ao art. 50, da Carta. Dever-se-ia verificar, no entanto, se essa restrição pode justificar-se no caso concreto. Isso é possível, conforme a Corte, quando o cúmulo de sanções visarem "finalidades complementares que tenham por objeto, se for caso disso, aspectos diferentes da mesma conduta ilícita em causa". Esse cúmulo sancionatório deve estar sujeito a regras que prevejam "a obrigação de as autoridades competentes, em caso de aplicação de uma segunda sanção,

assegurarem que a severidade do conjunto de sanções aplicadas não exceda a gravidade da infração constatada" (Nm. 46). Essas circunstâncias devem, segundo o Tribunal, ser verificadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou seja, por aquele que submeteu a questão à apreciação da instância superior (Nm. 61).

3. **Casos Di Puma e Zecca (Processos C-596/16 e C-597/16)**[3]

A Consob (Commissione Nazionale per le Società e la Borsa) aplicou sanções pecuniárias a E. Di Puma e A. Zecca pela prática de abuso de informação privilegiada no mercado mobiliário. Di Puma alegou que fora sujeito a um processo penal no Tribunal de Primeira Instância de Milão pelos mesmos fatos que lhe tinham sido imputados pela Consob e que esse órgão jurisdicional, por sentença definitiva posterior aos acórdãos do Tribunal de Recurso de Milão, declarou a sua absolvição, com o fundamento de que os fatos constitutivos da infração não tinham sido provados. A. Zecca, por sua vez, também invocou essa decisão absolutória (Nm. 16).

Vê-se que aqui a questão jurídica é um pouco diversa dos casos anteriores, pois se pergunta se o art. 50 da Carta impede que seja dado prosseguimento a um procedimento de sanção administrativa pecuniário após proferimento de uma sentença penal definitiva, com força de caso julgado, em que se declarou a inexistência de infração (Nm. 20).

O Tribunal considerou que o princípio do ne bis in idem "não se limita à situação em que a pessoa em causa foi objeto de uma condenação penal, mas estende-se também àquela em que essa pessoa foi definitivamente absolvida.". Por conseguinte, chegou-se à conclusão de que "dar seguimento a um procedimento de sanção administrativa pecuniária de natureza penal com base nos mesmos factos constitui uma limitação do direito fundamental consagrado no artigo 50.o da Carta" (Nm. 40).

3. O panorama brasileiro

No Brasil, embora a questão ainda não tenha sido enfrentada judicialmente nos termos da mencionada jurisprudência europeia,[4] é preciso que se o faça, pois não são raras situações nas quais se verifica uma acumulação de sanções de naturezas administrativa e penal baseadas numa mesma conduta.

Por exemplo, como já mencionado, é possível que uma conduta ilícita no âmbito do mercado de capitais constitua, a um só tempo, uma infração administrativa e um crime contra o mercado de capitais, conforme a Lei 6.385/76. Essa situação suscita uma série de dúvidas. É possível a punição desse mesmo fato pela CVM e pelo Poder Judiciário? A simples existência de um processo penal é suficiente para barrar

a continuidade do processo administrativo? Ou a existência do processo administrativo impede o prosseguimento da persecução penal? Caso somente se admita a punição numa das esferas, qual(is) o(s) critério(s) que orienta(m) a decisão sobre o caminho a ser seguido? A quem compete essa decisão? Caso sejam admitidas a sobreposição de processos administrativo e penal e a cumulação das respectivas sanções, deve haver algum mecanismo de compensação entre elas? Aplica-se (analogicamente) o disposto na nova redação do art. 22, § 3º, da LINDB (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – Decreto-Lei 4.657/1942): "As sanções aplicadas ao agente serão levadas em conta na dosimetria das demais sanções de mesma natureza e relativas ao mesmo fato"?

Essa mesma problemática se manifestará relativamente ao possível acúmulo entre sanções tributárias, financeiras, ambientais etc. e as penais nos âmbitos das figuras típicas das Leis 8.137/90, 7.492/86, 9.605/98 etc. Acúmulo esse que é apenas uma faceta da acessoriedade que marca o direito penal econômico, o qual, justamente por isso, já foi inclusive definido não como "uma soma de determinadas figuras típicas, mas um fenômeno, que pode afetar qualquer tipo penal, e que resulta da interação de diversas normas jurídicas e normas jurídicas extrapenais" e em cujo âmbito os mecanismos de autorregulação econômicos têm um papel relevante".[5] Outras facetas envolvem, por exemplo, a determinação do conteúdo de conceitos normativos utilizados nos tipos penais, da qual é sintoma a Súmula Vinculante n. 24 do STF; aspectos processuais, como o compartilhamento de provas obtidas sob pressupostos de rigor diverso, e, finalmente, o dos efeitos penais dos acordos extrapenais, de leniência e daqueles que passarão a ser celebrados pela CVM e pelo BACEN por força das normas introduzidas pela Lei 13.506/2017. Pode-se falar, assim, em manifestações dessa acessoriedade que marca o direito penal econômico tanto no âmbito do injusto, como no da sanção e no âmbito processual.

Todos estes problemas são terraplenados com o uso da fórmula mágica da "independência das instâncias", por meio da qual se busca, na tradição de nosso país, como que varrer para debaixo do tapete problemas de sensível complexidade. Talvez a prova mais eloquente do fracasso desse subterfúgio seja o clima de forte insegurança que hoje reina no Brasil quanto aos efeitos e força dos acordos (de delação e de leniência), que parece frustrar as próprias finalidades da justiça negocial, especialmente no âmbito da repressão aos ilícitos contra a administração pública.

4. Conclusão

Esse quadro, aliado à importância do problema e à orientação evidenciada pelos precedentes europeus – que, embora não sejam vinculantes no Brasil, não deixam de

produzir a chamada "força normativa do fático" –, evidencia que é tempo de (re)discutir com profundidade a questão do ne bis in idem nas esferas administrativa e penal.

Enquanto o legislador não age – ou, talvez, justamente para que ele o faça –, é importante que a questão seja apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, para que este formule uma solução jurídica adequada, que leve em consideração todos os problemas apontados. Afinal, a dupla ou múltipla punição de um sujeito de direito constitui assunto constitucional, sujeito à competência daquela Corte.

————————————

[1] Em 2012 e 2013, o TJUE julgou os casos "Bonda" (Processo C-489/10) e "Åkerberg Fransson" (Processo C-617/10). Uma análise da jurisprudência europeia nessa temática oferece Wegner, Kilian. Iterum iterumque in idem – Einschränkungen des europäischen Mehrfachverfolgungsverbots bei Zusammentreffen von Kriminalstrafe und anderen Sanktionstypen Besprechung der Urteile des Europäischen Gerichtshofs vom 20. März 2018 (EuGH C-537/16 – Garlsson Real Estate u.a.) = HRRS 2018 Nr. 373 (EuGH C- 596/16 und C-597/16 – Di Puma und Zecca) = HRRS 2018 Nr. 374 sowie (EuGH C-524/15 – Menci) = HRRS 2018 Nr. 372, em: HRRS 2018, 205 e ss.

[2] Nesse sentido, em tom crítico, Wegner. op. cit., p. 212.

[3] Por Decisão do presidente do Tribunal de Justiça de 23 de dezembro de 2016, os processos C-596/16 e C-597/16 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão.

[4] Já o foi no âmbito acadêmico por Helena Regina Lobo da Costa, em Direito penal econômico e direito administrativo sancionador: ne bis in idem como medida de política sancionadora integrada. Tese de Livre-Docência. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

[5] WAGNER, Markus. Die Akzessorietät des Wirtschaftsstrafrechts Zugleich ein Beitrag zu Begriff und Wesen des Wirtschaftsstrafrechts. Heidelberg: C. F. Müller, 2016, p. 105, tradução livre.

ADRIANO TEIXEIRA – Professor do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP (Direito Penal Econômico)
HELOISA ESTELLITA – Professora do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP (Direito Penal Econômico)
MARCELO CAVALI – Professor do Mestrado Profissional da FGV DIREITO SP (Direito Penal Econômico), é juiz do assessor Luís Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal (STF)

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o País, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.

CAPÍTULO 2018

09

Inadimplência tributária e crime

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. Inadimplência tributária e crime. **Valor Econômico**, São Paulo, 29 ago. 2018.

Valor ECONÔMICO

Imprimir ()

29/08/2018 - 05:00

Inadimplência tributária e crime

Por **Heloisa Estellita**

Em 22 de agosto de 2018, a 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, por maioria, uniformizar o entendimento das 5ª e 6ª Turmas acerca da interpretação da aplicabilidade do disposto no art. 2º, II, segunda figura, da Lei 8.137/90, aos casos de ICMS declarado e não pago (HC 399.109).

Trata-se de casos nos quais o contribuinte de ICMS declara ao Fisco a ocorrência do fato imponível em todos os seus elementos, efetua regularmente o autolançamento, e deixa, contudo, de pagar o tributo apurado na data estabelecida em lei. A questão central é a de que, como o custo do tributo pode ser embutido no preço da mercadoria (ou do serviço, já que o ICMS não se limita apenas à venda de mercadorias), recebido o pagamento da mercadoria, o não recolhimento posterior do valor apurado no autolançamento configuraria a prática do crime de "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". Essa não é uma questão nova e já tinha sido devidamente examinada quando da promulgação da Lei 8.137/90, com importantes manifestações contra o caráter criminoso da mera inadimplência, seja na doutrina, seja na jurisprudência. Nova - e surpreendente - foi sua ressureição em anos recentes pelas mãos de órgãos de persecução penal estaduais, e que culmina, agora, com uma tomada de postura de Corte Superior diametralmente oposta ao entendimento majoritário antes consolidado.

O acórdão ainda não foi publicado, mas o voto do relator, seguido pela maioria da 3ª Seção, já circulou e, dentre os diversos argumentos empregados na fundamentação, destaco, por questão de espaço, o da fusão entre o tipo penal do art. 2º, II, Lei 8.137/90 e o do art. 168, CP (apropriação indébita).

A ocorrência de um fato gerador não tem por efeito expropriar o contribuinte da quantia devida a título de tributo

O argumento é o de que parte da jurisprudência e da doutrina teriam "atribuído" uma rubrica de "apropriação indébita tributária" ao crime do art. 2º, II, "assemelhando-o" ao crime do art. 168, CP, do que decorreria a "imposição" de incluir naquele elementares típicas deste. Além de a criação doutrinária e jurisprudencial de uma nova figura penal a partir da fusão de elementares de normas incriminadoras em vigor ser de duvidosa constitucionalidade (princípio da legalidade), a situação daquele que deve tributo como contribuinte e a daquele que se apropria de coisa alheia móvel de que tem a posse são essencialmente diversas.

A ocorrência do fato imponível (venda da mercadoria, prestação do serviço etc.) cria uma obrigação jurídica pecuniária para o contribuinte, que é a obrigação de entregar ao Fisco determinada quantia em dinheiro, obrigação de dar, portanto. Não há uma imediata "perda" da quantia correspondente do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco. Por essa razão, a ocorrência do fato imponível não torna automaticamente "alheia" a quantia devida pelo contribuinte, apenas cria para ele a obrigação de entregar ao Fisco uma quantia que é sua. A ocorrência de um fato gerador não tem por efeito expropriar o contribuinte da quantia devida a título de tributo. As consequências do entendimento contrário, aliás, se aplicariam a quaisquer tributos e não creio que a Corte esteja disposta a levar um tal entendimento às suas últimas consequências. Pois bem, se esse valor não é alheio, mas próprio, como assemelhar o não pagamento à apropriação de coisa alheia?

O voto condutor sugere que essa assimilação se daria não na relação do contribuinte de ICMS com o Fisco, mas, sim, naquela estabelecida pelo contrato de compra e venda entre o contribuinte do ICMS e o consumidor final. Como o custo econômico do ICMS poder ser embutido no preço da mercadoria vendida - tanto quanto podem o ser o custo de outros

tantos tributos e despesas operacionais de qualquer atividade econômica -, quando o consumidor paga efetivamente pela mercadoria, a parcela correspondente ao tributo embutido no preço não pertenceria ao vendedor: seria "alheia", apesar de o pagamento da mercadoria, com a tradição do dinheiro (bem fungível), ter transferido a propriedade do valor correspondente ao tributo ao vendedor.

Mas, então, agravam-se os problemas porque ou a parcela que representa o custo do tributo e que é dada pelo consumidor em pagamento pelo bem não pertence ao vendedor, mas ao comprador, caso em que a vítima da apropriação indébita seria o consumidor e não o Fisco; ou a quantia é devida pelo consumidor ao Fisco e sua entrega ao vendedor é feita apenas para que a transmita a terceiro (o Fisco) por ordem do consumidor (dominus), caso em que seria necessário não só apontar que tributo é este devido pelo consumidor pela compra de mercadorias, como, ainda, superar o óbice acima exposto de que a ocorrência do fato gerador cria uma obrigação de dar dinheiro, não a perda de parcela do patrimônio do contribuinte em benefício do Fisco.

Heloisa Estellita é professora de Direito Penal da FGV DIREITO SP e consultora

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

CAPÍTULO 2020

10

Responsabilidade penal de gestores e REsp 1.854.893: comentários à decisão do STJ

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. Responsabilidade penal de gestores e REsp 1.854.893: comentários à decisão do STJ. **JOTA**, São Paulo, 23 nov. 2020. Coluna Penal em Foco.

JOTA

PENAL EM FOCO

Responsabilidade penal de gestores e REsp 1.854.893: comentários à decisão do STJ

O vício de denúncias em que falta a descrição de uma ação ou omissão de dirigentes

HELOISA ESTELLITA

23/11/2020 18:18
Atualizado em 23/11/2020 às 19:07

Vista externa da entrada principal do STJ. Foto: Luís Dantas/Wikimedia Commons

O **JOTA** faz uso de cookies para oferecer uma melhor experiência a você. Ao utilizar nossos serviços, você concorda com essa prática. Saiba mais em nossa **Política de Privacidade.**

ESTOU CIEN

responsabilidade penal de dirigentes de empresas[1]. Deparou-se com a já surrada e enfadonha invocação da teoria do domínio do fato como fórmula mágica para a atribuição de responsabilidade à cúpula da empresa e, ainda, com questão relativa à delegação de tarefas e seu impacto na responsabilidade penal, questão esta nem surrada, nem enfadonha.

O caso retratava a situação de uma sócia-administradora de uma sociedade limitada que teria delegado o atendimento às obrigações tributárias a gerentes com conhecimento técnico especializado e a empresas de consultoria.

Os delegados teriam, aparentemente (porque a narrativa do acontecimento histórico ou não foi feita de forma adequada na denúncia — mais provável —, ou não está bem representada no texto do acórdão — menos provável), entendido que as operações realizadas pela contribuinte (pessoa jurídica) compunham fatos geradores de ISS e não de ICMS.

A contribuinte foi autuada pela falta de pagamento do tributo estadual e suas sócias-administradoras foram acusadas, e, ao menos uma delas, condenada, pela prática de crime contra a ordem tributária na modalidade de omitir operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal (art. 1º, II, Lei 8.137/90).

A confirmação da condenação pelo TJSP se deu com base no fato de a sócia-administradora assinar documentos da contribuinte como sua representante e ter comando do negócio. Disso decorreria, segundo o tribunal, que seria autora dos crimes tributários porque, segundo a teoria do domínio do fato, "é autor do delito que detém o domínio da conduta, ou seja o domínio final da ação aquele que decide se o fato delituoso vai acontecer ou não, independentemente dessa pessoa ter ou não realizado a conduta material de inserir elemento inexato em documento exigido pela lei fiscal, por exemplo" (p. 9 do voto).

Quanto à delegação do cumprimento das obrigações tributárias, a sentença condenatória considerou que "a omissão nesta administração e na gestão tributária, agindo a ré equivocadamente na contratação ou delegando sem a necessária fiscalização" não afastaria sua "culpabilidade ou antijuridicidade [sic] dos atos praticados" (p. 8).

JOTA PRO
Poder

ANÁLISE POLÍTICA
A experiência do quali
com a certeza do quanti

Nome*

Email*

Empresa*

Telefone*

+55

Quero um teste gratuito para minha empresa!

Ao se cadastrar, você concorda e aceita a nossa Política de Privacidade e os nossos Termos de Uso.

Neste breve comentário, dispenso-me da tarefa de enfrentar a invocação do adorno retórico consubstanciado no uso da fórmula mágica "teoria do domínio do fato", pois isto foi feito de forma cuidadosa e bem fundamentada pelo próprio relator, com apoio em textos que denunciaram a impropriedade de se proceder desta forma (p. 10-13 do voto)[2].

Registro apenas que, sendo o critério do domínio do fato, ao menos na concepção de *Roxin*, destinado a separar autores de partícipes nos crimes comissos dolosos, foi invocado em um âmbito que lhe é estranho, pois uma parte considerável da doutrina entende que os crimes tributários são crimes especiais[3], aos quais *não* se aplica a ideia de domínio, mas a de infração de dever[4].

Aqui quero dar um passo atrás e concentrar-me em uma questão prévia e que tem sido o mais grave vício de denúncias como a examinada neste caso: a falta da descrição de uma ação ou omissão dos dirigentes. Se, como registrou o relator, a teoria do domínio do fato é uma das concepções oferecidas pela doutrina para separar autores de partícipes, ela pressupõe, logicamente, que o acontecimento histórico, cuja subsunção a um tipo penal se pretende, contemple a narrativa de ações ou omissões humanas. Em outras palavras: autoria e participação são qualidades de condutas humanas (ações e omissões), sem as quais nada há para adjetivar como "autoria" ou "participação".

Tão simples, tão óbvio e ao mesmo tempo tão ignorado por diversas denúncias, o artigo 13, *caput*,

segunda parte, do CP, contém uma regra clara: resultados apenas são imputáveis a ações ou omissões humanas. Ocupar uma posição em uma estrutura hierárquica, deter poderes de representação de uma empresa, gozar da posição de empregador, ter o cargo de diretor, ser administrador de uma sociedade empresária, ser pai, ser amigo etc. nada disso descreve uma ação ou omissão, mas estados.

A estados nada se imputa (art. 13, *caput,* CP), afinal as normas penais veiculam sanções pelo descumprimento de comandos de fazer ou deixar de fazer: matar alguém, omitir socorro etc. O nexo de causalidade, regulado na primeira parte do mesmo *caput* do art. 13, é uma ligação entre dois pontos: de um lado, uma ação ou uma omissão, de outro, um resultado.

Se uma denúncia deixa de narrar um acontecimento histórico que retrata uma ação ou omissão, falta já o ponto de partida desse nexo.

Não por outra razão, o relator não conseguiu enxergar nexo de causalidade (p. 14 do voto): não havia ponto de partida.

+JOTA: **Tudo sobre Penal em Foco**

O segundo aspecto do caso, que diz respeito à delegação pela sócia-administradora do cumprimento das obrigações tributárias, dá ensejo a algumas considerações importantes no âmbito da imputação de responsabilidade penal a dirigentes de empresas. Não será incomum que não seja o/a sócio/a-administrador/a quem execute o verbo típico de forma direta.

Para ficarmos com o presente caso, é comum que as tarefas de escrituração fiscal e pagamento das respectivas guias sejam delegadas a alguém com conhecimentos sobre a matéria, normalmente contadores. Assim, a menos que o sócio-administrador dê uma ordem clara para a prática criminosa – quando estaríamos diante de uma contribuição por ação –, não será incomum que haja, na verdade, uma omissão: a de impedir que o subordinado ou contratado, para quem a tarefa foi delegada, pratique um crime.

No caso examinado, do que se pode colher do acórdão, não havia narrativa de emissão de uma tal ordem pela sócia-administradora, razão pela qual seria de se cogitar — e acusar devidamente — da prática do crime na forma omissiva.

Para que uma omissão seja penalmente relevante, deve estar incriminada em uma norma específica (crimes omissivos

próprios) ou resultar da combinação de um dever de garante (art. 13, § 2º, CP) com uma norma incriminadora que descreva uma conduta de ação (crimes omissivos impróprios).

Neste último caso, como logo se vê, a existência do dever de garante é o ponto central, sem o qual a omissão é penalmente irrelevante. No caso analisado, tudo indica que a sócia-administradora não escriturava diretamente os documentos fiscais, tendo delegado esta tarefa a um contador, que teria executado a conduta de omitir as operações de venda de mercadorias na escrituração fiscal do ICMS e, com isso, deixado de pagar o tributo.

O contador, pelo que se extrai do acórdão, nem sequer foi denunciado. Se a sócia não deu a ordem para que o contador o fizesse, apenas podemos — dada a regra do art. 13 CP — pensar em atribuir-lhe uma responsabilidade omissiva. Disso decorre a necessidade de examinar se era portadora do dever de garante.

Uma possibilidade é afirmar a posição de garantidores de sócios-administradores de sociedades limitadas ali onde tenham, de fato, assumido a gestão da empresa.[5] As obrigações que recaem sobre (contribuintes) pessoas jurídicas, em virtude da impossibilidade destas agirem por si mesmas, são assumidas por seus administradores (art. 13, § 2o, b, CP), a quem incumbirão, para ficar com o exemplo do caso examinado, os deveres de escrituração e pagamento de tributos. Esses deveres, porém, podem ser delegados.

Muito embora a delegação não exonere o delegante de sua posição de garantidor, transforma o conteúdo desse dever: no caso examinado, os deveres de preencher os livros fiscais e pagar os tributos delegados ao contador são substituídos pelo dever de evitar que o contador não os preencha[6] e deixe, assim, de pagar os tributos.

Da leitura do caso, parece claro que a sócia-administradora omitiu impedir que o contador deixasse de escriturar as vendas na escrituração fiscal de ICMS e pagar esse tributo.

Isso não é, porém, suficiente para o atendimento a todos os pressupostos do tipo objetivo omissivo impróprio: pois a imputação do resultado à omissão da sócia ainda tem de ser juridicamente desaprovada.[7] E é aqui que delegação e princípio da confiança se encontram: o delegante, atendidos certos requisitos, pode confiar no correto proceder do delegado, razão pela qual a prática de crime por este não pode ser imputada ao delegante porque, apesar de ter criado um risco com a delegação, esse risco não é juridicamente desaprovado.

Esses requisitos são, brevemente, a escolha adequada do delegado, sua instrução correta, o fornecimento de condições materiais para o desempenho correto de suas tarefas e medidas de

supervisão de seu desempenho.[8] A narrativa do caso examinado, porém, não só não aponta um acontecimento histórico que traduza uma omissão da sócia em impedir que o contador deixasse de escriturar as vendas na escrituração fiscal de ICMS e pagar esse tributo, que seria a omissão típica, como não menciona o nexo causal entre a omissão e o resultado e muito menos a desaprovação jurídica dessa omissão por uma delegação inadequada ou na qual já não mais se podia confiar.

A iniludível proximidade entre os deveres do delegante e as clássicas formas de culpa (*in eligendo, in instruendo, in custodiendo* etc.) dá a impressão de que se trataria de imputação culposa, o que não passou despercebido pelo relator (p. 14 a 16), mas a questão poderia ter sido já resolvida no âmbito do próprio tipo objetivo, pois, do que se colhe do acórdão, não houve acusação de delegação inválida ou de motivo para quebra da relação de confiança, do que decorre que a omissão (de intervir para evitar que o contador deixasse de escriturar as operações e, consequentemente, de recolher os tributos) não poderia nem sequer ser juridicamente desaprovada e, pois, imputada objetivamente à sócia-administradora.[9]

Em suma, acertou o tribunal. Haveria ainda apenas que consignar expressamente que estados e posições não geram responsabilidade penal, sendo ineptas denúncias que não narram acontecimentos históricos subsumíveis a ações ou omissões juridicamente desaprovadas.

O episódio 43 do podcast Sem Precedentes analisa a nova rotina do STF, que hoje tem julgado apenas 1% dos processos de forma presencial. Ouça:

Sem Precedentes, ep 43: Como a nova realidade do STF impacta na transparência dos j...

[1] STJ, REsp 1.854.983, 6a Turma, rel. Min. Rogério Schietti Cruz, DJe 14/09/2020. Acessível em **https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp** (acesso em 20/10/2020).

[2] GRECO, Luís; LEITE, Alaor. O que é e o que não é a teoria do domínio do fato. Sobre a distinção entre autor e partícipe no direito penal. *In*: Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 19–45; LEITE, Alaor. Domínio do fato, domínio da organização e responsabilidade penal por fatos de terceiros. Os conceitos de autor e partícipe na AP 470 do Supremo Tribunal Federal. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 106, p. 47–90, 2014; LEITE, Alaor. Domínio do fato ou domínio da posição? Autoria e participação no direito penal brasileiro. Curitiba: Centro de Estudos Professor Dotti, 2016.

[3] Cf., ilustrativamente, entre nós, ASSIS, Augusto. A responsabilidade penal dos sócios e administradores no âmbito dos delitos tributários. *In*: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.). Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal. Brasília: Almedina, 2019, p. 581–602, p. 583 ss.; na Espanha, SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. El nuevo escenario del delito fiscal en España. Barcelona: Atelier, 2005, p. 54, com ulteriores referências; na Itália, relativamente ao crime do art. 2, Decreto Legislativo 74/2000, MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. Diritto penale tributario. Bologna: Zanichelli, 2016, p. 111-112, e na Alemanha, ao menos para a modalidade do § 370 Abs. 1 Nr. 2, da *Abgabeordnung* (que é a modalidade omissiva: quando o contribuinte não informa às autoridades fiscais, em violação a seus deveres, sobre fatos relevantes para fins fiscais), GAEDE, Karsten. § 370 AO. *In*: ESSER, Robert et al. (Org.). Wirtschaftsstrafrecht: Kommentar mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht. [s.l.]: Otto Schmidt, 2017, nr. 129.

[4] Direto da fonte e em língua acessível, ROXIN, Claus. Derecho Penal: Parte General, Tomo II. Navarra: Civitas, 2014, § 25, nrs. 267-270. Entre nós, GRECO, LEITE, O que é ..., p. 31 ss.; ORTIZ, Mariana Tranchesi. Concurso de agentes nos delitos especiais. São Paulo: IBCCRIM, 2011, p. 105, com ulteriores referências. Desnecessário dizer que se pode discordar tanto de que esses crimes sejam especiais, como que a eles se aplique o critério da infração de dever, mas há, então, um ônus argumentativo, pois as expressões *domínio do fato* e *crimes especiais* utilizadas para tratar da definição de autoria é uma associação que, feita sem qualquer ressalva, soa estranha na concepção original de Roxin. E tanto é assim que este autor, em 2018, reviu seu entendimento quanto aos crimes de declarações pessoais – entre eles a fraude fiscal -, antes tratados como delitos de infração de dever, e passou a propor regras próprias para a aferição da autoria e da participação nesses casos (ROXIN, Claus. Täterschaft und Teilnahme bei strafbaren persönlichen Erklärungen. *In*: Festschrift für Rudolf Rengier zum 70. Geburtstag. [s.l.]: C. H. Beck, 2018, p. 93–101). É a falta de apresentação desses argumentos que indicia um uso alegórico, panfletário, e, pois, arbitrário, da teoria do domínio do fato.

[5] Discussão mais ampla, com ulteriores referências em ESTELLITA, Heloisa. Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri;

Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 130-134.

[6] ESTELLITA, Responsabilidade…, obra citada, p. 149-150.

[7] Sobre isso, com ulteriores referências, ESTELLITA, Responsabilidade…, obra citada, p. 254 ss., e GRECO, Luís. Problemas de causalidade e imputação nos crimes omissivos impróprios. São Paulo: Marcial Pons, 2018, *passim*.

[8] ESTELLITA, Responsabilidade…, obra citada, p. 153, e SIQUEIRA, Flávia. O princípio da confiança no direito penal. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, especialmente p. 110 e ss.

[9] Diferente seria a situação se ela tivesse, por exemplo, delegado a tarefa conscientemente a um encarregado *não qualificado* para tanto, caso em que não teria um fundamento objetivo para confiar no cumprimento das obrigações tributárias por ele. Nesse caso, se a omissão de agir derivasse do desconhecimento do descumprimento dos deveres tributários pelo encarregado, o resultado poderia lhe ser objetivamente imputado. No aspecto subjetivo, porém, a ausência de punição culposa do crime tributário conduziria à atipicidade. Isso evidencia, de resto, que o tipo objetivo dos crimes dolosos e culposos é rigorosamente o mesmo (cf. GRECO, Imputação objetiva: uma introdução, em ROXIN, Funcionalismo e imputação objetiva no direito penal, Renovar, 2002, *passim*; ROXIN, Claus, GRECO, Luís. Strafrecht: Allgemeiner Teil, Band I. 5. ed., München: C. H. Beck, 2020, § 11, nr. 49; D'ÁVILA, Fabio Roberto. Crime culposo e a teoria da imputação objetiva. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 99 ss.).

HELOISA ESTELLITA – Professora da FGV DIREITO SP, onde coordena a linha de Direito Penal Econômico do Mestrado Profissional. Doutora em Direito Penal. Bolsista de pós-doutorado da Fundação Alexander von Humbold.

CAPÍTULO 2021

11

Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP)

Heloisa Estellita e Frederico Horta

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; HORTA, Frederico. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP). **Revista do Instituto de Ciências Penais**, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p. 48-79, jun. 2021.

LAVAGEM DE CAPITAIS PROVENIENTES DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (ART. 337-A, CP)

LAUNDERING OF FUNDS FROM SOCIAL SECURITY EVASION

Heloisa Estellita*
Frederico Horta**

Data de recebimento: 22/04/2021
Data de aceite: 30/05/2021
Última versão do autor: 30/05/2021

Resumo: Neste texto, originalmente redigido como parecer, os autores discutem os obstáculos dogmáticos para a consideração de um delito tributário como crime antecedente para a lavagem dinheiro e suas repercussões práticas, especialmente para a prova da origem dos ativos objeto de lavagem. O caso examinado teria ocorrido sob a vigência da redação original do artigo 1º da Lei 9.613/98, que possuía rol taxativo de crimes antecedentes, dentre os quais não estavam os crimes tributários, por isso, discutem também sobre a natureza do crime descrito no art. 337-A, CP.

Palavras-chave: Direito Penal Econômico; lavagem de dinheiro; crime tributário; sonegação de contribuição previdenciária; objeto material da lavagem de dinheiro.

* Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professora de Direito e Processo Penal da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

** Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Professor de Direito e Processo Penal da Universidade Federal de Minas Gerais.

ESTELLITA, Heloisa; HORTA, Frederico. Lavagem de capitais provenientes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP). *Revista do Instituto de Ciências Penais,* Belo Horizonte, v. 6, n. 01, p. 48-79, 2021.

Abstract: In this text, originally written as a legal opinion, the authors discuss the dogmatic obstacles for the consideration of tax crimes as predicate crimes for money laundering, as well as its procedural repercussions, especially regarding the evidence that the assets laundered proceeded from a tax fraud. The offence would have been perpetrated under the original wording of article 1 of Law 9.613/98, which provided for a limited list of predicate crimes, among which were not the tax crimes, therefore, the authors also discuss the nature of the offense described in art. 337-A, CP.

Keywords: Economic Criminal Law; money laundering; tax fraud; tax evasion; proceeds of a predicate crime.

Sumário: 1. Introdução; 1.1. Apresentação do texto: o parecer, seu contexto e pontos de interesse.; 1.2. Contorno dos fatos *sub judice* segundo a sentença; 1.2.1. A incongruência entre a denúncia e a sentença; 1.2.2. A tese central da sentença; 1.3. Advertência preliminar; 1.4. Documentos examinados; 1.5. Estrutura objetiva do tipo de lavagem de capitais à época dos fatos; 2. Acerca do crime antecedente; 2.1. Introdução; 2.2. O crime do artigo 337-A era crime antecedente da lavagem de capitais em 2007 e 2008?; 2.2.1. A lista taxativa vigente até 2012 e a exclusão dos crimes tributários como crimes antecedentes da lavagem; 2.2.2. O crime do artigo 337-A, CP: crime tributário ou contra a Administração Pública?; 2.2.3. O inciso V do artigo 1º da Lei 9.613/98 abarcava o crime do artigo 337-A do CP?; 2.2.4. Conclusão parcial; 3. Acerca do objeto da conduta; 3.1. Introdução; 3.2. Da origem do objeto da lavagem: a natureza, o tempo e o produto do crime antecedente; 3.2.1. Qualidades típicas do objeto material da lavagem de capitais; 3.2.2. Incertezas quanto ao delito apontado como antecedente na sentença; 3.3. Da vinculação entre o objeto da lavagem e o crime apontado como antecedente; 3.3.1. A proveniência criminosa como elemento do tipo; 3.3.2. A proveniência como requisito de subsunção e matéria de prova; 3.3.3. Ausência de correspondência entre o suposto produto do crime antecedente e os valores indicados como objeto de lavagem; 4. Resposta aos quesitos.

1. Introdução

1.1. Apresentação do texto: o parecer, seu contexto e pontos de interesse

O texto que apresentamos aos leitores da RICP é, fundamentalmente, um parecer a respeito dos fundamentos jurídico-penais de uma

condenação por lavagem de capitais, produzido por solicitação da defesa e submetido aos julgadores do recurso de apelação, que, vale dizer, foi provido para absolver o apelante.

A consulta versava sobre a subsunção das condutas delimitadas pela sentença ao disposto no artigo 1º,V, Lei 9.613/98, em sua redação original, anterior às alterações introduzidas pela Lei 12.683, de 9 de julho de 2012. Especificamente, questionava-se se os valores objeto de movimentações financeiras suspeitas, controvertidas no processo, poderiam ser considerados provenientes de uma suposta sonegação de contribuição previdenciária, apontada na sentença como delito antecedente de lavagem, e se tal delito poderia ser considerado como tal, nos termos da lei vigente ao tempo do fato.

Embora o estudo trate de fato ocorrido sob a vigência de legislação superada já há quase 10 anos, as teses nele desenvolvidas dizem respeito, fundamentalmente, a uma problemática atual: a dos obstáculos dogmáticos para a consideração de um delito tributário como crime antecedente para a lavagem dinheiro e suas repercussões práticas, especialmente para a prova da origem dos ativos objeto de lavagem.

No caso analisado, eram conhecidas movimentações financeiras suspeitas, iniciadas com a introdução de centenas de milhões de dólares no Brasil, a título de empréstimo a uma empresa brasileira, captado junto a um fundo de investimento sediado em um paraíso fiscal. Esses valores, segundo a acusação, teriam sido distribuídos entre empresas do mesmo grupo econômico e seus administradores.

Algumas dessas empresas interligadas eram renitentes devedoras do Fisco, que acumulavam autos de infração com notícias de crime tributário, e seus administradores já haviam sido, por diversas vezes, denunciados por sonegação fiscal ou apropriação indébita tributária em processos extintos pelo pagamento ou suspensos por refinanciamentos do débito. Formulou-se, por isso, a hipótese de que os valores recebidos do exterior seriam proveito de crimes tributários, reintroduzidos no Brasil na forma de empréstimo, de modo a ocultar sua origem espúria.

Os delitos tributários, contudo, não figuravam no rol dos delitos antecedentes de lavagem, previsto na lei do tempo dos fatos. A acusação, então, lançou mão de expediente comum à época: qualificou os administradores do grupo econômico como organização criminosa dirigida à prática de crimes tributários e os denunciou por lavagem do produto das atividades da dita organização, nos termos do antigo inciso VII, do art. 1º, da Lei 9.613/98. Ocorre que a estratégia veio a ser

desautorizada pela jurisprudência do STF, por falta de uma definição legal de organização criminosa ao tempo dos fatos. Em vista disso, em vez de absolver os acusados por atipicidade dos fatos narrados na acusação, a sentença apresentou um fundamento novo para a condenação: apontou, nos autos, um registro de que uma das empresas do grupo teria sido autuada por sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP), considerando esse um crime "contra a administração pública", tomou-o como o delito antecedente que faltara na denúncia, para então condenar os acusados por lavagem de dinheiro.

O caso, como se vê, já renderia uma crônica judiciária sobre a violação do princípio acusatório, com inovação da acusação e seu julgamento num único ato, da mesma autoridade. O parecer, contudo, se debruça sobre outros aspectos dessa crônica, de ordem material, cujo interesse para a dogmática do tipo de injusto de lavagem motivou sua publicação. Primeiramente, desvela a burla de etiquetas consistente em tomar como crime "contra a administração pública", um delito de natureza essencialmente tributária, que o legislador rejeitara como antecedente de lavagem. Depois, lança luz sobre a necessidade de demonstração do vínculo entre os valores objeto das movimentações financeiras características de lavagem e o crime antecedente, do qual elas hão de ser provenientes, nos termos da lei.

Procuramos demonstrar que essa vinculação é especialmente difícil quando o crime antecedente é um crime tributário, mas que não pode ser dispensada nem sequer nessa hipótese, sob pena de se proibir – sob ameaça de pena e em flagrante e grave violação do direto à disposição do patrimônio lícito – a movimentação de quaisquer valores pertencentes ao autor ou beneficiário do crime tributário, ainda que independentes desse.

Os quesitos eram estes:

1. O inciso V do artigo 1º da Lei 9.613/98 abarcava o crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A do CP?
2. A partir dos pressupostos fáticos reconhecidos pela sentença, ou dos elementos de informação aos quais ela se reporta, é possível afirmar que os valores remetidos por um fundo de investimentos sediado em um paraíso fiscal para uma empresa brasileira, no Brasil, seriam provenientes de algum crime determinado, antecedente de lavagem de capitais?

As premissas fáticas e argumentos teóricos manejados para respondê-los, assim como as respostas, constam das seções seguintes, extraídas do parecer, que nesta versão se encontra devidamente anonimizado, com algumas circunstâncias alteradas ou excluídas para preservação da identidade das partes e demais sujeitos processuais, e circunscrito à sua face mais abstrata, livre das considerações sobre a prova e peculiaridades do processo, bem como das referências aos autos ou documentos examinados, que só interessavam à análise do caso concreto.

1.2. Contorno dos fatos *sub judice* segundo a sentença

1.2.1. A incongruência entre a denúncia e a sentença

Da sentença, espera-se a subsunção dos fatos às normas, que é a forma pela qual o direito é aplicado ao caso concreto.[1] No que tange às questões de direito material, a subsunção se desenvolve na forma de um silogismo, contendo uma premissa maior, representada por uma norma penal incriminadora; uma premissa menor, constituía pelos *fatos* provados em conformidade com a regras do devido processo legal; e uma conclusão, de ajuste ou não desses fatos àquela norma.[2]

Um problema central do presente caso é a severa incongruência entre os *fatos* (imprecisamente) narrados na denúncia e aqueles tomados por base para a elaboração do juízo de subsunção na sentença (igualmente de forma lacunosa, como será demonstrado). O defeito atinge em cheio a premissa menor do silogismo acima referido, porque não se trata mais de "fatos provados em um devido processo legal", mas de outros fatos, sobre os quais prova regular não foi produzida. O defeito, por si só, impede um juízo válido de subsunção. E esse impedimento é tanto de natureza processual penal, como de natureza substancial (penal).

---

1 PUPPE, *Kleine Schule des juristischen Denkens*, p. 78 ss, também SIMON. *Gesetzesauslegung im Strafrecht*: Eine Analyse der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Berlin: Duncker & Humblot, 2005, p. 29.

2 BADARÓ. *Processo penal*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 529. Com outras palavras, também PACELLI, *Curso de processo penal*, 16 ed., São Paulo: Atlas, 2012, p. 638, e, antes ainda, GRECO FILHO, *Manual de Processo Penal,* São Paulo: Saraiva, 1991, p. 285. Silogismo e subsunção entendidos não como um processo automatizado e asséptico, mas no sentido de interpretação exaustiva de fatos e normas em conformidade com os cânones de interpretação juridicamente admitidos, dentre eles, especialmente o do limite do sentido literal possível do texto legal, que é a barreira intransponível ao aplicador da lei penal incriminadora por força do princípio da legalidade (art. 5º, XXXIX, CF). Cf. PUPPE, ob. cit., p. 117 ss., SIMON, ob. cit., p. 100 ss., e ROXIN. *Strafrecht - Allgemeiner Teil - Band I*. 4. Aufl. München: C. H. Beck, 2006, § 5, nr. 30.

Essa divergência entre denúncia e sentença se debruça sobre a elementar central da lavagem: a *origem criminosa dos valores objeto das condutas de ocultar ou dissimular*, ou seja, sobre a natureza do objeto material da conduta. É que são esses valores, e somente eles, que, submetidos a atos de ocultação ou dissimulação, configurarão o crime tem tela. A denúncia diz que o objeto material da conduta seriam *valores obtidos com a prática de "sonegação fiscal" por meio de uma organização criminosa*. A sentença, diversamente, afirma que *o objeto material da conduta seriam valores devidos a título de contribuição social previdenciária pela empresa de comércio "C", suprimidos ou reduzidos na forma de algum dos incisos do art. 337-A do CP*. Apenas para ilustrar, é como se a denúncia afirmasse que João ocultou o cadáver do gato "X" (fato atípico à luz do art. 211, CP) e a sentença, que João ocultou o corpo da dona do gato "X" (fato possivelmente típico, à luz do mesmo dispositivo).

Feitas essas advertências, percebe-se logo que não há como emitir parecer sobre a possível subsunção da conduta pela qual condenados os corréus, sem antes, justamente, determinar quais foram os fatos concretos tomados pela sentença para o juízo de subsunção ao crime do art. 1º da Lei 9.613/98.

1.2.2. A "tese central" da sentença

O primeiro trabalho dos pareceristas foi extrair da sentença alguma narrativa lógica sobre uma possível prática criminosa. Essa, que deveria ser uma tarefa trivial diante de uma sentença que aplica penas extremamente severas, revela-se nesse caso, porém, tarefa árdua. Isso se deve, primeiro, ao fato de que a própria denúncia não narrava um fato típico, era inepta, e não deveria ter sido recebida nos termos nos quais apresentada;[3] depois, como será demonstrado no decorrer do parecer, por defeitos da sentença, que não apresenta uma narrativa completa, clara e concreta dos fatos que poderiam se subsumir ao tipo penal do art. 1º da Lei 9.613/98.

[3] A fonte mais relevante das nulidades em virtude da falta de correlação entre denúncia e sentença está justamente no recebimento de denúncias ineptas. Infelizmente, apesar da reforma no CPP, acanha-se o Poder Judiciário brasileiro no desempenho da tarefa de controle da aptidão da narrativa acusatória, pretendendo acertar, no decorrer da instrução, quais fatos da vida real poderiam ter um significado delitivo. Com isso, não só negam vigência a garantias processuais do mais alto valor (vide por todos STF, HC 83.301, DJ 06/08/2004), como atraem descrédito para o próprio sistema que, se bem funcionar, anulará tais processos mais à frente, com todo o desperdício de fundos públicos com a movimentação de feitos natimortos e, ainda, a sujeição ilegítima de cidadãos às cerimônias degradantes do processo.

Feita essa advertência, lê-se em certo ponto o que chamaremos de "tese central" da sentença para afirmar a prática do crime do art. 1º da Lei 9.613/98:

> Portanto, pode-se concluir que a sistemática era a prática de sonegação previdenciária e fiscal (aqui se considera somente a primeira, visto que a segunda não pode ser considerada crime antecedente), seguida da ocultação e dissimulação dos valores, que retornavam através de transferências oriundas de paraíso fiscal à conta da [Empresa B], que por sua vez, repassava à [Holding A], e esta última pulverizava os valores entre todas as empresas do Grupo [C], inclusive sendo destinadas a repasse em espécie [ao sócio T].

Disso, se extrai que o crime antecedente – que teria gerado os valores criminosos objeto das ações típicas de ocultação e dissimulação – seria o de sonegação previdenciária, definido no artigo 337-A do CP. Trabalharemos, portanto, a partir dessa hipótese e analisaremos se tal prática era de fato criminosa na época e se os fatos amealhados na sentença são capazes de dar conta da caracterização de todas as elementares objetivas do crime de lavagem.

1.3. Advertência preliminar

Os aspectos processuais acerca da higidez da denúncia e de sua correlação com a sentença, relevantes no caso, não serão aqui analisados por fugir ao escopo da consulta e por serem objeto de outro parecer, elaborado por *expert* em processo penal.

1.4. Documentos examinados

Para a elaboração deste parecer nos foram apresentadas as cópias dos autos da ação penal, seus anexos e mídias.

Uma advertência com relação ao suporte probatório da sentença deve ser feita já neste momento. Porque, como visto, a sentença se assenta na tese de que o objeto material do crime de lavagem de capital atribuído aos acusados seria composto pelos valores oriundos da prática de crimes de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, I, do CP), a análise dos fatos por ela invocados como crime antecedente e de sua qualificação jurídica demandaria exame dos documentos relativos aos processos administrativos referidos na sentença, notadamente os autos de infração que os inauguram, os lançamentos definitivos dos créditos tributários correspondentes e as certidões das suas consolidações.

Tais documentos, todavia, *não constam dos autos* e eram de importância central para compreender se as autuações fiscais se referiam a práticas possivelmente subsumíveis ao disposto no art. 168-A ou 337-A do CP. As consequências da falta desses documentos, *que consubstanciariam a prova do crime antecedente*, serão abordadas no decorrer do parecer.

1.5. Estrutura objetiva do tipo de lavagem de capitais à época dos fatos

Nos anos de 2007 e 2008, quando teriam se dado os fatos criminosos, a redação do artigo 1º da Lei 9.613/98 era a seguinte:

> Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime:
>
> I - de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;
>
> II – de terrorismo e seu financiamento;[4]
>
> III - de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;
>
> IV - de extorsão mediante seqüestro;
>
> V - contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;
>
> VI - contra o sistema financeiro nacional;
>
> VII - praticado por organização criminosa.
>
> VIII – praticado por particular contra a administração pública estrangeira (arts. 337-B, 337-C e 337-D do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal).[5]
>
> Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

Organizando as elementares dessa figura típica, temos que, para o juízo de subsunção será necessário que o fato real, determinado na sentença, preencha, no mínimo, os seguintes pressupostos no âmbito do *tipo objetivo*:

a. crime antecedente (dentre os previstos nos incisos I aVI eVIII do artigo 1º da Lei 9.613/98, em sua redação original);

[4] Redação dada pela Lei nº 10.701, de 2003.

[5] Incluído pela Lei nº 10.467, de 2002.

b. objeto da conduta: bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, da prática do crime antecedente (a);

c. conduta de (aa) dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade, ou (bb) ocultar a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade.

Ao longo do parecer, em vista do escopo geral da consulta, analisaremos os dois primeiros desses pressupostos objetivos do tipo penal de lavagem de capitais, o crime antecedente (infra 2, 2.1, 2.2, 2.2.1 e 2.2.2) e o objeto da conduta (Infra 3, 3.1, 3.2, 3.2.1, 3.3 e 3.3.1), a fim de verificar se os fatos definidos na sentença como pressupostos fáticos do juízo condenatório consubstanciam como antecedente um delito pertinente ao rol legal vigente à época dos fatos (infra 2.2.3), consumado antes dos atos apontados como configuradores de lavagem, e se há indicação ou prova do vínculo de procedência entre os valores apontados como objeto da lavagem e o suposto delito antecedente (infra 3.2.2, 3.3.2 e 3.3.3).

Ao final, a partir dos fundamentos estabelecidos e conclusões alcançadas em relação a cada um desses temas, responderemos aos quesitos formulados (infra 4).

2. Acerca do crime antecedente

2.1. Introdução

O simples fato de a denúncia ter proposto que o crime antecedente da lavagem de capitais fora o de *organização criminosa* estruturada para a prática de "sonegação fiscal" e a sentença ter afastado tal proposta, assentando-se na (inovadora) prática do crime descrito no artigo 337-A do CP, evidencia que a primeira tarefa dos Consulentes é examinar se tal crime era *antecedente* da lavagem, em conformidade com a redação vigente na época dos fatos.

2.2. O crime do artigo 337-A era crime antecedente da lavagem de capitais em 2007 e 2008?

Na ausência de definição legal do que seria a tal *organização criminosa* referida no inciso VII do artigo 1º da Lei 9.613/98 à época,[6] a

[6] A lacuna só foi colmatada em 2013, com a Lei 12.850, de 2 de agosto. Deu-se, portanto, posteriormente à reforma da Lei 9.613/98, pela Lei 12.683/12, que abolira o rol dos delitos antecedentes, ampliando o objeto material da lavagem quanto à origem.

sentença reconheceu, acertadamente, a impossibilidade de considerá-la para fins de crime antecedente, em respeito ao disposto no artigo 1º do CP e 5º, XXXIX, da CF,[7] conforme já assentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.[8]

Inaplicável o inciso VII do art. 1º, só se poderia cogitar da prática de lavagem que tivesse por objeto os bens, valores ou direitos oriundos da prática de um ou mais dos crimes indicados nos incisos restantes, desde que, evidentemente, estivessem bem narrados na denúncia. É que se trata, aqui, de pressuposto *sine qua non* já da tipicidade objetiva do crime de lavagem de capitais, conforme a estrutura da figura típica (cf. *supra*); tal qual, por exemplo, a existência de um *cadáver* para o crime de destruição, subtração ou ocultação de cadáver (art. 211, CP), ou da *coisa que é produto de crime*, na receptação (art. 180, CP).

2.2.1. A lista taxativa vigente até 2012 e a exclusão dos crimes tributários como crimes antecedentes da lavagem

Até a reforma da Lei 9.613/98 pela Lei n. 12.683, de 9 de julho de 2012, o crime de lavagem de capitais somente poderia ter por objeto material os bens, valores ou direitos provenientes da prática de um rol de crimes legalmente estabelecido. Tratava-se, dizia-se, de uma legislação de segunda geração, que superara a geração anterior ao ampliar os crimes antecedentes para além do tráfico de entorpecentes, mas ainda não atingira a terceira geração, com a abolição da lista taxativa,[9] o que só ocorreu em 2012.

Dentre os crimes antecedentes taxativamente selecionados pelo legislador, *não* estavam os crimes contra a ordem tributária, prioritariamente definidos, naquele momento histórico nos artigos 1º e 2º da Lei

---

[7] Cf. ESTELLITA. *Criminalidade de empresa, quadrilha e organização criminosa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 59 ss.

[8] Nesse sentido, os seguintes precedentes, todos do STF: AP 470, HC 108715, RHC121835 AgR, RHC130738 AgR.

[9] Cf. BOTTINI; BADARÓ. *Lavagem de dinheiro*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 97-99; MAIA. *Lavagem de dinheiro*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 67-70. No Reino Unido, cf. ALLDRIDGE; MUMFORD. *Tax evasion and the Proceeds of Crime Act 2002*. Legal Studies, v. 25, n. 3, p. 353–373, 2005, p. 360-363. Sobre a incompatibilidade entre uma abertura total para quaisquer crimes antecedentes e o princípio da legalidade (determinação) e o da proibição de excesso, cf. ALTENHEIN. *Das Anschlußdelikt: Grund, Grenzen und Schutz des staatlichen Strafanspruchs und Verfallrechts nach einer individualistischen Strafrechtsauffassung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002, p. 393.

8.137/90 e no artigo 95, especialmente alínea "d", da Lei 8.212/91.[10] A razão dessa opção pode ser resgatada historicamente da Exposição de Motivos da Lei 9.613/98:

> 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 representaram, 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 de 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 essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito (itálico nosso).[11]

Essa escolha legislativa alinhava-se à de outros países com ordenamentos jurídicos familiares ao nosso.[12] Um argumento central em

[10] A subscritora entende que também o crime de descaminho é um crime tributário, ou seja, um dos que protegem a arrecadação tributária, cf. ESTELLITA; BOTTINI. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. *In*: ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo (Orgs.). *Regime especial de regularização cambial e tributária* (rerct): Aspectos práticos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237–258, especialmente p. 247 ss. No mesmo sentido, BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., 2016, p. 115.

[11] MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Exposição de Motivos n. 692/MJ, 1996. Disponível em: http://www.coaf.fazenda.gov.br/menu/legislacao-e-normas/legislacao-1/Exposicao%20de%20Motivos%20Lei%209613.pdf/view

[12] Para o Brasil, cf. por todos, TUMBIOLO TOSI. *Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro*. Universidade de São Paulo, 2016, p. 10-14, *passim*. Na Alemanha, o crime tributário como antecedente foi introduzido em 2002, cf. VOß. *Die Tatobjekte der Geldwäsche*. München: Carl Heymanns, 2007, já na introdução, p. 1; também TIEDEMANN. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed., Vahlen, 2017, p. 388, 389. Na Suíça, cf. BOURQUIN. Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern. Zürich: Carl Grossmann, 2017, p. 2-12. No Peru, CARO JOHN. *Dogmática penal aplicada*. Lima: ARA, 2010, especialmente p. 197 ss. Na Espanha, MALLADA FERNÁNDEZ. *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2012, p. 169 ss., mas especialmente BLANCO CORDERO. *El delito de blanqueo de capitales*. 4. ed. Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, 2015, p. 466 ss.

favor da não inclusão dos crimes tributários dentre os antecedentes da lavagem é o de que o objeto material do crime tributário não poderia, já por razões lógicas, ser objeto de lavagem de dinheiro: se se trata de valores oriundos de operações com conteúdo econômico lícito, tanto que sujeitas à tributação – que não pode ter por base ato ilícito (cf. art. 3º, CTN) –, não se poderá dizer que sua entrada no patrimônio seja oriunda da prática de crime, ainda que, posteriormente, não se venha a saldar a dívida tributária.

A discussão em torno dessa oposição lógica encontra-se em pleno andamento.[13] Mas, mesmo para os que aceitam que a economia feita com o desvencilhar-se de uma despesa (tributária) possa ser considerada objeto da lavagem, ainda assim o tema não perde em complexidade.[14] É que é praticamente impossível determinar, dentre todo o patrimônio da empresa, onde estarão os valores "sujos" e os "limpos", já que especificamente o produto do crime tributário já se encontra no patrimônio do sujeito ativo e não é sequer por ele individualizado.[15]

A figura oposta deixa mais claro o ponto: em casos como o de furto, estelionato, corrupção passiva etc., há um *acréscimo* patrimonial que se integra ao patrimônio do agente. Esse acréscimo pode ser *rastreado* e, assim, mesmo que se trate de valores (depósitos bancários, por exemplo) e não de bens, é possível identificar sua alocação no patrimônio do agente. No crime tributário, na maioria das vezes, e especialmente em se tratando de empresas com diversas contas bancárias, essa tarefa será muitíssimo árdua, senão impossível.[16]

---

[13] Contra tal possibilidade, entre nós TUMBIOLO TOSI, ob. cit., p. 40-44, admitindo que apenas nas hipóteses de responsabilidade tributária e restituições haveria efetivamente um produto gerado pelo crime fiscal. Também TURBIANI. O crime fiscal como delito antecedente ao crime de lavagem de capitais: novas perspectivas a partir das alterações. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 24, n. 119, p. 359–386, 2016, especialmente p. 365 e ss. Um panorama da discussão na Espanha em DEMETRIO CRESPO. *Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero*. Revista General de Derecho Penal, v. 12, n. 87, p. 99–119, 2016, p. 111 ss.; e, claro, BLANCO CORDERO, ob. cit., p. 502 ss. Particularmente crítico, HERZOG. *Geldwäsche*. *In*: Handbuch Wirtschaftsstrafrecht. 4. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2015, nm. 85.

[14] A favor dessa possibilidade, na Alemanha, VOß. *Die Tatobjekte der Geldwäsche*. München: Carl Heymanns, 2007, p. 119; entre nós, BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., p. 117; na Espanha, BLANCO CORDERO, ob. cit., p. 507-511.

[15] TIEDEMANN, ob. cit., Rn. 946.

[16] Não por outra razão, Voß sustenta a inaplicabilidade prática do § 261 StGB (VOß, ob. cit., p. 136) e Blanco Cordeiro o âmbito extremamente pequeno de aplicabilidade

Uma das saídas propostas para tal impasse foi considerar que a quantia *economizada* contaminaria todo o patrimônio da empresa e, assim, quaisquer atos de ocultação ou dissimulação posteriores à consumação do crime tributário constituiriam o crime de lavagem de capitais.[17] A proposta parece incompatível com nosso direito positivo. Já o sentido literal mínimo da palavra *proveniente* o impede: os valores que não provêm do crime, ainda que tomem contato com valores com tal origem, não são, por impedimento lógico (lei do terceiro excluído), produtos do crime. Ademais, há o óbice incontornável de violação ao direito à propriedade previsto no art. 5º, *caput*, CF, cuja destituição só pode se dar nos termos do disposto em seu art. 243 ou da lei, sendo que o art. 91, II, b, do CP só autoriza a perda do *produto* do crime ou de bem ou valor que configure *proveito* auferido com sua prática.[18]

Essa interessante e importante discussão, porém, não cumpre ser aqui captada, pois há óbice logicamente antecedente que inviabiliza, por si só, a afirmação da tipicidade da conduta dos acusados: os crimes tributários (dentre eles os dos arts. 168-A e 337-A, CP) *não eram antecedentes da lavagem ao tempo dos fatos* narrados na denúncia.[19]

---

da lavagem de valores oriundos da fraude tributária (BLANCO CORDERO, ob. cit., p. 518). Entre nós, Bottini e Badaró a constatam a mesma dificuldade, porém acabam não a enfrentando. O argumento de que houve *muita* ou *pouca* lavagem, e que disso dependeria a configuração só de um crime tributário ou deste e de um de lavagem, pressupõe, logicamente, uma contaminação total, contra a qual, porém, posicionam-se os próprios autores (BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., compare-se p. 118 com p. 113).

[17] Cf. Esta discussão em VOß, ob. cit., p. 129-130, e BLANCO CORDERO, ob. cit., p. 515-520. A favor da contaminação total, por exemplo, ALTENHEIN. § 261 Geldwäsche. *In*: *Nomos Kommentar StGB*, 2017, nm. 77-78.

[18] Contra a contaminação total, manifestaram-se, dentre outros, TIEDEMANN, ob. cit., Rn. 945; VOß, ob. cit., p. 134; BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., p. 113; BLANCO CORDERO, ob. cit., p. 516. Essencial DELNON; HUBACHER. *Geldwäscherei und Teilkontamination*. ZStrR - Schweizerische zeitschrift für strafrecht, v. 3, p. 326–350, 2016. Cf. a crítica de Bülte no sentido de que o crime de lavagem vai se tornando um "crime de contato" (BÜLTE. *Zu den Gefahren der Geldwäschebekämpfung für Unternehmen, die Rechtsstaatlichkeit und die Effektivität der Strafverfolgung*. NZWiST, p. 1–20, 2017, p. 279).

[19] Registre-se que, apesar de vivo o debate, é cada vez maior o número de países que passam a admitir, legislativamente, o crime tributário como antecedente da lavagem, especialmente em virtude da pressão internacional exercida pelo FATF/GAFI. A alteração em nossa legislação, em 2012, é igualmente produto desse cenário.

2.2.2. O crime do artigo 337-A, CP: crime tributário ou contra a Administração Pública?

A infeliz história da alocação aleatória da incriminação do não pagamento de contribuições sociais "previdenciárias" mediante fraude no bojo do artigo 337-A do CP, por força da Lei 9.983/2000, bem como a absoluta desnecessidade da incriminação autônoma, já foram contadas em outra sede.[20] Por ora, determinante é ter em conta que, segundo a opinião majoritária,[21] as duas figuras típicas "polvilhadas" no CP por esse diploma legislativo protegem *um mesmo bem jurídico* cuja essência reside na *tutela da arrecadação tributária*, em geral, como para a parecerista,[22] ou ligada especificamente à espécie tributária "contribuição social",[23] como expressão da arrecadação para a seguridade social,[24]

[20] Cf. ESTELLITA. Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP - aspectos gerais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 36, p. 309–350, 2001, p. 310, com ulteriores referências bibliográficas; referido pelo STJ, REsp 1.212.911, 2012, p. 9. Igualmente críticos, SÁNCHEZ RIOS. *Tutela penal da seguridade social*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 33-34; SARAIVA. *Omissão de recolhimento de contribuição previdenciária: objeto material e tipo*. *In*: PEITOXO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; CARLOS SOARES SANT'ANNA (Orgs.). Direito Penal Tributário. São Paulo: MP, 2005, p. 404; QUANDT. *A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida*. *In*: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (Orgs.). *Comentários ao Direito Penal Econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 461.

[21] As divergências que registramos são meramente aparentes, porque confundem *finalidade da norma ou sua ratio* com *bem jurídico tutelado*, como o faz, por exemplo, Monteiro ao afirmar que a "objetividade jurídica" é a "regular escrituração contábil no que se refere aos dados exigidos pela Previdência Social" (MONTEIRO. *Crimes contra a Previdência Social*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 55), todavia, adiante, afirma que este tipo penal tem a "natureza jurídica de crime de sonegação fiscal" (cf. p. 56). Críticas a essa confusão em ESTELLITA. *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 32; e também em BADARÓ. *Bem jurídico-penal supraindividual*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 53 e 223, dentre outros.

[22] ESTELLITA, *Crimes previdenciários,* ob. cit., p. 309–350, 2001, p. 322. ESTELLITA, *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF,* ob. cit., p. 190 ss. "Em função da melhor hermenêutica, os crimes descritos nos arts. 168-A e 337-A, apesar de constarem em títulos diferentes no Código Penal e serem, por isso, topograficamente díspares, refletem delitos que guardam estreita relação entre si, portanto cabível o instituto da continuidade delitiva (art. 71 do CP)", decidiu o STJ no REsp 1.212.911, já em 2012; repetindo-o em 2013 no REsp 859.050.

[23] EISELE. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 35-36, que o coloca ao lado dos crimes definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

[24] CASAGRANDE. *Crimes contra a seguridade social*. São Paulo:Verbatim, 2010, p. 53.

patrimônio da previdência social,[25] patrimônio da Previdência,[26] contra a Previdência Social.[27]

Esse entendimento se assenta em uma série de fundamentos dos quais cumpre destacar os decisivos.

O fundamento *histórico*: as condutas previstas nos artigos 168-A e 337-A nada mais são do que a criminalização em dois blocos de condutas daquelas anteriormente previstas nos diversos incisos do artigo 95 da Lei 8.212/91, que dispôs sobre a organização da Seguridade Social.

O *sistemático*: também as contribuições sociais devidas à Seguridade Social têm a natureza de tributos, tais quais os "tributos e contribuições sociais" tutelados pela Lei 8.137/90.[28] Esse fundamento esteve, inclusive, na base da aplicação por analogia in *bonam partem* da causa de extinção da punibilidade pelo pagamento prevista no artigo 3º da Lei 9.249/95, que se referia exclusivamente aos crimes tributários previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e Lei 4.792/65.[29]

O de *direito positivo*: pois, a partir de 2003, é o próprio legislador quem reconhece expressamente que aos "crimes tributários" – ou seja, aqueles que tutelam a arrecadação de tributos – deve ser dado tratamento uniforme quanto aos efeitos do pagamento e do parcelamento: a Lei 10.684/2003, que determinou um *tratamento único* para os efeitos do parcelamento e do pagamento quanto "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"[30]; tratamento que se repetiu nos dois diplomas legais

[25] GOMES. *Crimes previdenciários*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 80; MACIEL FILHO. Crimes previdenciários. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 111.

[26] SÁNCHEZ RIOS, ob. cit., p. 39.

[27] ANDRADE FILHO. *Direito penal tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 60.

[28] Cf. ESTELLITA, *Crimes previdenciários,* ob. cit., p. 309–350, 2001, p. 310, em conformidade com decisão do STF no RE 146.733, Plenário, 1992.

[29] Cf. STF, *HC 73418*, de 1996. Outras referências em Cf. ESTELLITA, *Crimes previdenciários,* ob. cit., p. 310, p. 344-345.

[30] Lei 10.684/2003: "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. § 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".

que a sucederam: arts. 68 e 69 da Lei 11.941/2009;[31] e as alterações promovidas pelo art. 6º da Lei 12.382/2011, ao disposto no artigo 83 da Lei 9.430/1996.[32] Pouco antes, em 2010, também o legislador é quem passa a exigir igualmente para os crimes dos arts. 168-A e 337-A, CP, que a representação fiscal para fins penais só fosse encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.[33] A determinação legislativa passou a ser cumprida pelos tribunais, do que são representativos, ilustrativamente, estes precedentes do STJ: HC 123.969, de 2010; RHC 68.857, de 2016. Finalmente, a própria lei que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) tratou o crime do art. 337-A, CP, como crime tributário (cf. art. 5º, § 1º, III, Lei 13.254/2016), ao lhe dar o mesmo tratamento dado aos crimes da Lei 8.137/90.

Os âmbitos nos quais ainda faltava a harmonia de tratamento foram colmatados também jurisprudencialmente. Dada unidade de regime que deve presidir o tratamento de todos os crimes tributários, passou-se a aplicar a *Súmula Vinculante/STF n. 24* aos crimes dos arts. 168-A e 337-A, CP, do que são ilustrativos os seguintes precedentes,[34] todos do STJ: AgRg no REsp 1.416.220, AgRg no Ag em RE 469.137, RHC 27.774, *2017*; HC 253.655, *2016*; RHC 40.411, *2014*; AgRg no AgRg no HC 84.573, AgRg RHC 17.513, HC169.994, *2013*; Rcl 5.064, RHC 24.876, HC 243.889, *2012*; HC 114.051, *2011*; HC 105.361, HC 137.761, *2010*. E também os patamares de *insignificância* aplicados aos demais crimes tributários: AgRg no REsp 1.350.606, *2016*; AgRg no REsp 1.024.828, *2012*; AgRg no REsp 1.171.559, AgRg no REsp 1.166.145, REsp 1.168.078, *2011*.[35]

---

[31] Lei 11.941/2009: "Art. 68. 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, 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".

[32] Importa o tratamento conjunto dado já pelo *caput* desse artigo, acima transcrito.

[33] Redação dada ao *caput* do art. 83 da Lei 9.430/1996 pela Lei n. 12.350, de 2010.

[34] Limitamos a pesquisa jurisprudencial aos precedentes a partir de 2010 para não cansar o leitor.

[35] Os pareceristas têm reservas a alguns pontos desse entendimento, mas, como elas não dizem respeito ao fato de que todas essas figuras típicas protegem o mesmo bem jurídico, não cumpre discorrer sobre o tema nesta oportunidade.

Seria fraqueza de espírito continuar argumentando depois que intérpretes, legislador e magistrados convergem quanto a que os crimes dos arts. 168-A e 337-A são crimes tributários, que protegem a arrecadação tributária (ainda que se a deseje segmentar em função da arrecadação deste ou daquele tributo[36]).

Cumpre examinar, porém, se esses crimes tributários são crimes "contra a Administração Pública" para os fins do disposto no art. 1º, V, da Lei 9.613/90, pois a sentença precisou considerar o art. 337-A como um crime dessa natureza para que pudesse afirmar – ainda que hipoteticamente (*v. infra*) – a existência de valores oriundos da prática de um dos crimes antecedentes, à época taxativamente descritos nos incisos do art. 1º da Lei 9.613/98.

2.2.3. O inciso V do artigo 1º da Lei 9.613/98 abarcava o crime do artigo 337-A do CP?

O inciso V do artigo 1º da Lei 9.613/98 listava como passíveis de formação do objeto material do crime de lavagem de capitais os crimes "contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos". Esse rol de crimes, evidentemente, não abarcava os crimes tributários existentes na época (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e art. 95 da Lei 8.212/91), e sequer poderia abarcar os arts. 168-A e 337-A, CP, simplesmente porque *inexistentes* em 1998.

Em 1998, quando da promulgação da Lei 9.613/98, decidiu o legislador excluir do rol de antecedentes *todos* os crimes tributários, os quais, na época, lembremos, estavam definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e art. 95 da Lei 8.212/91. Foi somente em 2000 que o polvilhar legislativo sapecou algumas figuras do art. 95 da Lei 8.121/91 no art. 168-A e outras no 337-A do CP.

Cumpre reconhecer, porém, que uma leitura mais apressada do antigo inciso V poderia sugerir uma referência a todos aqueles crimes definidos no Título XI do Código Penal, intitulado "Dos crimes contra a Administração Pública", do que decorreria que, tendo sido alocado topograficamente o artigo 337-A nesse título, mesmo que *posteriormente*

[36] A questão tem relevância para a análise da cominação legal da pena (cf. ESTELLITA, *Crimes previdenciários,* ob. cit., p. 336-346), mas não para a determinação da natureza dos crimes.

à entrada em vigor da Lei 9.623/98, teria ele passado a ser crime antecedente da lavagem. Essa foi a leitura da sentença, como visto. Uma série de fundamentos evidencia a improcedência desse entendimento, porém.

A uma porque o inciso V não se referiu a um Título ou Capítulo do Código Penal, sequer usou a rubrica de figuras penais específicas (como fez no inciso I, por exemplo),[37] nem mesmo indicou os dispositivos do CP, como fez relativamente ao crime "praticado por particular contra a administração pública estrangeira (arts. 337-B, 337-C e 337-D do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal)", no inciso VIII. Portanto, não se pode deduzir do texto do inciso V, por si só, que todos os crimes dos artigos 312 a 359-A estariam por ele abarcados.

A duas porque o fato de determinar que seriam antecedentes os crimes contra a Administração Pública "inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos", estava a indicar o conteúdo de injusto que tinha em mente o legislador: *aqueles praticados por funcionários públicos contra a Administração Pública*. A advertência na segunda parte do inciso serve justamente para indicar quais tipos de "crimes contra a Administração Pública" poderiam ser considerados antecedentes da lavagem: aqueles que envolvam o recebimento de um benefício para a prática de "atos administrativos", algo que, sabem todos, apenas funcionários públicos podem praticar ou omitir. Não por outra razão, mas justamente por essa, é que se considerou como antecedente da lavagem a prática do crime do art. 3º da Lei 8.137/90 sob o manto justamente do inc.V do art. 1º da Lei 9.613/90.[38] O crime do art. 3º da Lei 8.137/90 define justamente crimes *funcionais* contra a ordem tributária.[39]

---

[37] Igualmente críticos, MAIA, ob. cit., p. 76-79, e PITOMBO. *Lavagem de dinheiro: a tipicidade do crime antecedente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 114-115.

[38] STJ, *REsp 1.170.545*, 2014.

[39] Lei 8.137/90: "Art. 3° Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei n° 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I): I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social; II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa. III - patrocinar, direta ou in-

Finalmente, o emprego do argumento topográfico para afirmar que crimes como o do art. 337-A do CP são crimes contra a Administração Pública implica, por exigência *lógica*, afirmar que todos os crimes tributários têm tal natureza, o que importa negar a exclusão manifesta desses crimes dentre os antecedentes já em 1998, o que contraria a interpretação gramatical, história e sistemática da redação original do artigo 1º da Lei 9.613/98, acima apresentada, e que, de rebarba, demonstraria a *contradição* insuperável na própria tese sustentada pela sentença no sentido de que os crimes de "sonegação fiscal" não estariam incluídos dentre os antecedentes.

2.2.4. Conclusão parcial

O crime descrito no artigo 337-A do Código Penal não é um crime contra a Administração Pública no sentido empregado ao termo pelo art. 1º, inciso V, da Lei 9.613/98, em sua redação original, aplicável na época dos fatos, e, assim, o eventual proveito econômico de sua prática não poderia ser objeto das condutas típicas previstas no art. 1º do mesmo diploma legal.

3. Acerca do objeto da conduta

3.1. Introdução

Apesar de o crime descrito no artigo 337-A, CP, não estar entre os crimes antecedentes da lavagem de capitais na época dos fatos julgados pela sentença, há ulteriores óbices também no âmbito do tipo objetivo que indicam a impossibilidade de subsunção desses fatos à figura típica do artigo 1º da Lei 9.613/98.

O tipo penal pressupõe um objeto material para as condutas incriminadas em seu *caput* e parágrafos. Essas condutas devem incidir sobre bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, da prática do crime antecedente. Na tese da sentença, as ocultações e dissimulações teriam tido por objeto valores provenientes da "supressão ou redução de contribuição social previdenciária e qualquer acessório". A sentença não estabelece, todavia, por qual forma típica teria sido praticado esse crime: se mediante a conduta de "omitir de folha de pagamento

diretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa". Note-se a expressa menção ao Título XI, Capítulo I, do CP, ou seja, aos crimes praticados *por funcionários públicos* contra a Administração em geral.

da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços"; de "deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços", ou, enfim, de "omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias" (art. 337-A, *caput* e seus incisos).[40]

Os valores suprimidos ou reduzidos mediante a prática dessas condutas teriam sido, segundo a sentença, exatamente aqueles que foram objeto de "ocultação e dissimulação", pois "retornavam através de transferências oriundas de paraíso fiscal à conta da [Empresa B], que por sua vez, repassava à [Holding A], e esta última pulverizava os valores entre todas as empresas do [Grupo C], inclusive sendo destinadas a repasse em espécie [ao sócio administrador T]".

O que a sentença *não explica*, porém, é como que os valores economizados com o não pagamento fraudulento das contribuições sonegadas (art. 337-A, CP) pela Empresa C foram parar nas contas bancárias do tal fundo estrangeiro com sede em um paraíso fiscal.

Ora, se os atos de ocultação e dissimulação têm de ter por objeto *justamente* os valores providentes da prática do crime antecedente no âmbito da Empresa C, era condição *sine qua non* para a tipicidade objetiva que a sentença narrasse e apontasse as provas de que os valores criminosamente sonegados eram justamente aqueles remetidos pelo Fundo F ao Brasil, de forma supostamente dissimulada (pela sistemática do "empréstimo direto" de um fundo em nome de outra pessoa jurídica). O que a sentença omite é explicar, demonstrando, como é que os valores de sonegação de contribuição previdenciária teriam ido parar nas contas bancárias *offshore* do Fundo F. Falta, assim, um dos elos indispensáveis dessa sequência de operações financeiras, justamente aquele que ligaria o proveito do delito antecedente e os valores provenientes do exterior, distribuídos entre as empresas do dito "Grupo C".

[40] É certo que em certo ponto da sentença é mencionado o "crime previsto no art. 337A, I, do Código Penal" (com indicação de inciso; o I). Porém, ao transcrever sua tipificação, a sentença apresenta a integralidade do art. 337-A, com seus três incisos, deixando novamente em aberto qual deles tipifica o suposto crime antecedente vislumbrado pela sentença.

Para que tal narrativa fizesse algum sentido à luz da almejada subsunção ao tipo penal do art. 1º,V, Lei 9.613/98, seria necessário construir e provar a seguinte sequência lógica e cronológica: supressão fraudulenta de valores devidos a título de contribuições sociais previdenciárias pela Empresa C (art. 337-A, CP) > *remessa desses valores para o Fundo F* > transferência desses valores à conta da Empresa B > repasse da Empresa B à Holding A > pulverização desses valores entre empresas do Grupo C e a pessoas físicas.

Nesse ponto, aparece com clareza a discrepância entre narrativa da denúncia e da sentença. Enquanto a acusação fundava a lavagem na prática de crimes antecedentes indeterminados de "sonegação fiscal", por terem sido supostamente praticados por organização criminosa, a sentença apoia a tipicidade dos atos de lavagem na tese de que eles teriam por objeto o proveito de um determinado crime de sonegação previdenciária, presumidamente registrado em um informe de procedimento fiscal colacionado aos autos.

Segundo a sentença, seria possível extrair desse informe não apenas notícia, mas prova da prática de sonegação de contribuição previdenciária, crime previsto no artigo 337-A do CP, pelos gestores da Empresa C.

Resta, pois, examinar se a sentença descreve o delito antecedente de forma suficiente para lhe vincular os atos de lavagem, se a sentença indica o suposto vínculo entre esses atos e aquele crime, bem como se há, nos autos, elementos de informação dos quais a sentença pudesse extrair tais dados.

3.2. Da origem do objeto da lavagem: a natureza, o tempo e o produto do crime antecedente

3.2.1. Qualidades típicas do objeto material da lavagem de capitais

Sendo o objeto material da lavagem de capitais, segundo a redação original do artigo 1º, *caput*, da Lei 9.613/98, vigente ao tempo dos fatos, bens, direitos ou valores *provenientes, direta ou indiretamente, de algum dos crimes* previstos à época no rol dos antecedentes, o juízo de subsunção das "transações atípicas" a algum dos tipos de lavagem de capitais requer que se aprecie e aponte nos valores movimentados qualidades muito peculiares. Para concluir que determinados ativos foram objeto de lavagem é preciso antes afirmar que esses ativos são produto de um ou mais crimes, determinados pelo menos quanto ao seu tipo, ao seu tempo e quanto ao resultado ou vantagem dele decorrente.

a) Ser proveniente de delito determinado quanto ao tipo;

Primeiramente – e eis aqui uma peculiaridade da lei vigente ao tempo do fato art. 1º da Lei 9.613/98 (*vide* B 2 "a", *supra*) – é preciso ter clareza sobre o tipo do crime, porque o objeto material da lavagem não poderia ser proveniente de qualquer infração penal, mas apenas de uma daquelas referidas nos incisos do *caput* do art. 1º (por exemplo, contrabando, tráfico) ou delimitados pela classe, segundo o bem jurídico ofendido (Ex. contra a administração pública ou contra o sistema financeiro nacional, nos incs. V e VI).

b) Ser proveniente de delito anteriormente praticado;

A verificação do momento do crime é igualmente indispensável, pois o objeto dos atos de lavagem é justamente o valor dele proveniente. E sendo assim, só pode sê-lo o produto de um crime praticando *antes* dos atos de ocultação ou dissimulação, tal qual só se pode falar em ocultação de um cadáver uma vez que uma pessoa já tenha morrido. Por isso é tão comum se referir ao delito produtor pela expressão crime *antecedente*.

Não bastasse, segundo entendimento majoritário da doutrina,[41] a aplicação da STF/SV 24 aos crimes tributários – dentre eles ao do art. 337-A, como visto – implicaria em um limite temporal à própria existência do ganho patrimonial advindo da economia feita com o não pagamento criminoso de tributos (sobre esta discussão, *vide infra*). Esse limite temporal seria o encerramento da discussão administrativa: somente a partir deste momento, aquela parcela de patrimônio passaria a ser "produto de crime" e, portanto, apenas atos de ocultação ou dissimulação temporalmente ulteriores exercidos sobre esse objeto é que poderiam configurar a prática do crime do art. 1º da Lei 9.613/98.[42]

O óbice apresentado por esta tese não é superável pelo disposto no artigo 2º, I, da Lei 9.613/98, pois de *prova* do crime antecedente não se trata, mas, sim, de "inexistência do crime, pois indispensável à configuração do delito de sonegação tributária é a prévia constituição definitiva do tributo", do que decorre que "sem crime antecedente, resta configurado o constrangimento ilegal" (STJ, RHC 73599, 2016).

[41] Com o qual os subscritores não necessariamente concordam, nem tanto pelos efeitos quanto ao crime de lavagem, os quais parecem coerentes com a premissa da SV 24, mas pelo próprio conteúdo da Súmula. Esta discussão é irrelevante para a questão analisada neste parecer, porém.

[42] Cf. TUMBIOLO TOSI, ob. cit., p. 84; TURBIANI, ob. cit., p. 375; BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., p. 118.

c) Ser proveniente de crime determinado quanto ao resultado.

Finalmente, como o objeto material da lavagem são os bens ou valores provenientes direta ou indiretamente da infração antecedente, esta haverá de ter produzido "resultado ou frutos".[43] E, sendo assim, a clareza quanto ao produto do crime anterior é condição lógica de vinculação a ele dos ativos que vêm a ser objeto dos atos característicos de lavagem. Só é possível saber se determinados bens, direitos ou valores são provenientes direta ou indiretamente de um crime, em se conhecendo com clareza qual foi o resultado desse crime, especificamente quais ganhos economicamente apreciáveis dele decorreram, para os seus agentes ou para terceiros. É o que se chama de *nexo causal econômico* ou *cadeia causal* entre o crime antecedente e o objeto sobre o qual recai o ato de lavagem (ocultação, dissimulação etc.). [44]

3.2.2. Incertezas quanto ao delito apontado como antecedente na sentença

A incerteza sobre o tipo de crime que supostamente teria sido constatado no procedimento fiscal referido em certa folha dos autos, se sonegação ou apropriação indébita tributária, não permite vislumbrar nele *sequer a notícia* de uma fonte de ativos que pudessem ser objeto da lavagem de capitais, segundo a sua antiga configuração típica aplicável ao caso. O frágil argumento topográfico manejado para afirmar que o crime do artigo 337-A seria um crime contra a administração pública - tese que já demonstramos equivocada e superada pela jurisprudência nacional – *definitivamente* não se aplica ao crime do artigo 168-A do CP, seja porque, para usar a lógica da sentença, está entre os crimes contra o patrimônio, seja porque, como nos parece correto, trata-se de crime

[43] Cf. BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., p. 111-115 ss.; BLANCO CORDERO, ob. cit., p. 515-518.

[44] Cf. BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., p. 109 ss.; BLANCO CORDERO, ob. cit., p. 345 ss.;VOß, ob. cit., p. 119-130; STREE; HECKER. § 261 Geldwäsche Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. *In:* SCHÖNCKE; SCHRODER (Orgs.). *Strafgesetzbuch Kommentar*. 29. ed. [s.l.]: Beck-Online, 2014, nr. 10; ALTENHEIN, § 261, ob. cit., nr. 53; NEUHEUSER. § 261 Geldwäsche Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. *In: Münchener Kommentar zum StGB*. 2. ed. [s.l.: s.n.], 2012, nr. 45; HERZOG. § 261 StGB – Geldwäsche Verschleierung unrechtsmäßig erlangter Vermögenswerte. *In:* HERZOG, Nestler (Org.). *Geldwäschegesetz*. [s.l.]: Beck-Online, 2014, nr. 50; BARTON. Das Tatobjekt der Geldwäsche: Wann rührt ein Gegenstand aus einer der im Katalog des § 261 I Nr. 1-3 StGB bezeichneten Straftaten her? *NStZ*, v. 4, n. 1, p. 159–165, 1993, *passim*.

tributário. Ambas as classes não contempladas no antigo rol do artigo 1º da Lei 9.613/98.

Por fim, a "prova" do crime antecedente apontado pela sentença não indica a sua anterioridade aos atos suspeitos de lavagem, pois não informa quando as irregularidades teriam sido praticadas, nem quando teria ocorrido o lançamento definitivo das contribuições por meio delas supostamente suprimidas, reduzidas ou indevidamente retidas. O informe apenas menciona o ano, no campo "período". Não há indicação de meses, nem clareza se este teria sido mesmo o ano das irregularidades apuradas na fiscalização ali registrada.

Como dito, segundo orientação consagrada pelo Supremo Tribunal Federal e jurisprudência amplamente dominante, baseada na Súmula Vinculante n. 24, o momento consumativo dos crimes que têm por resultado a supressão ou redução de tributo é a constituição definitiva do crédito tributário.[45] E sendo assim, o documento invocado para a condenação tampouco atesta a consumação de crimes antecedentes. Sem informações sobre o tempo da conduta típica nem sobre o momento consumativo de um crime não é possível ver nele a origem que qualifica o objeto material da lavagem de capitais. Concretamente, não há como saber se a supressão ou redução de contribuição previdenciária, que a sentença supõe ter sido praticada no seio da Empresa C, foi *anterior* ou *posterior* à presumida remessa ao Fundo F dos valores que, segundo a sentença, teriam retornado a título de empréstimo, desse fundo para a Empresa B.

3.3. Da vinculação entre o objeto da lavagem e o crime apontado como antecedente

3.3.1. A proveniência criminosa como elemento do tipo

A verificação das qualidades típicas do objeto material da lavagem, segundo a forma original do tipo, não se encerra com a constatação da prática de um delito incluído no revogado rol do artigo 1º da Lei 9.613/98, anteriormente aos atos de ocultação ou dissimulação, do qual tenha resultado um proveito econômico. É preciso naturalmente verifi-

[45] Neste sentido, pacífica a jurisprudência do STF, conforme ilustram os seguintes precedentes: ARE 103.1806 AgR; HC 126.072 AgR; RHC 122.339 AgR, RHC 122.775, HC122.755 sendo paradigmas o HC 90.957, após a edição da Súmula Vinculante n. 24, e antes mesmo dela o HC 85.051. Especificamente sobre o momento consumativo da sonegação de contribuição previdenciária, cf. RHC 132.706 AgR e ARE 897.714 AgR.

car que justamente os bens, direitos ou valores objeto de uma conduta típica de lavagem "são provenientes, direta ou indiretamente, de crime".

Bens diretamente provenientes (*producta sceleris*) da infração correspondem ao seu produto propriamente dito (produto direto). São aqueles cuja disposição resulta imediatamente da conduta típica, como o que é dado em pagamento pela venda de droga ou o que é desviado no peculato. Já os indiretamente provenientes (*fructa sceleris*) do crime, referidos no art. 91, II, "b", do CP como seus *proveitos*, são os resultantes da *transformação* ou *substituição* do produto direto, que guardam por isso uma ligação mediata, intermediada, com prática delitiva. Assim o imóvel adquirido com dinheiro de corrupção ou os rendimentos e lucros de aplicação do valor original.[46]

Em qualquer caso, como se vê, há uma necessária relação lógica entre o crime antecedente e o objeto da lavagem, segundo a qual aquele é *causa* e este o *efeito*: uma verdadeira *relação de causalidade*. Segundo a concepção dominante de causa, consagrada no artigo 13, *caput*, do CP, causa é toda condição necessária do resultado, na falta da qual este não teria ocorrido. A verificação da relação de causalidade segundo esta concepção, conhecida como teoria da equivalência dos antecedentes causais ou da *conditio sine qua non*, baseia-se num método disposto no próprio conceito de causa: o método da eliminação hipotética. Conforme esse método, haverá relação de causalidade entre dois fenômenos sucessivos quando a hipotética inexistência do primeiro importar no desparecimento do segundo.[47] E sendo assim, pelo conceito legal de causa, determinados ativos só podem ser objeto de lavagem de capitais se a inexistência hipotética do delito antecedente prejudicar a própria existência desses ativos.[48]

Segundo uma concepção bem mais recente de causalidade, que procura superar o caráter meramente formal e por vezes equívoco do método da eliminação hipotética, causa seria precisamente uma compo-

[46] PITOMBO, ob. cit., p. 106-107; BOTTINI; BADARÓ, p. 109 ss.

[47] ROCHA. *A relação de causalidade no direito penal*. Belo Horizonte: D'Plácido, p. 80-88.

[48] Como conclui PITOMBO, os bens procedem de um crime antecedente se, suprimindo-o mentalmente, desaparecerem também os referidos bens em sua concreta configuração ou em sua titularidade econômica (ob. cit., p. 111). No mesmo sentido BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., p. 109 ss.; BARROS. *Lavagem de capitais e obrigações civis correla*tas, São Paulo: RT, 2004, p. 101; e MAIA. *Lavagem de dinheiro*, São Paulo: Malheiros, p. 62-63. Outras referências na nota 52, acima.

nente necessária de uma condição verdadeira e suficiente do resultado, segundo leis empíricas gerais.[49] Esse conceito explicita a necessidade de se apurar todos os elos que separam um efeito de sua causa, bem como as leis empíricas que os relacionam, para reconhecê-la como tal. Deixa patente, portanto, que só se pode afirmar a causalidade entre uma conduta e um evento posterior quando se conhecem efetivamente as concretas razões que explicam a ocorrência do resultado. Do que decorre que, para se afirmar que determinados ativos são objeto de lavagem de dinheiro, é necessário conhecer razoavelmente a cadeia de atos, transações, transformações e substituições que o ligam ao crime antecedente, ou, em outras palavras, que explicam a sua existência, disposição ou titularidade como resultado da prática desse crime.

3.3.2. A proveniência como requisito de subsunção e matéria de prova

No caso em análise, a denúncia *não* se ocupou de apontar o elo entre os valores recebidos do exterior pela Empresa B, objeto de movimentações suspeitas, e os crimes de "sonegação fiscal" que atribuiu genericamente à dita organização criminosa formada pelos corréus, tampouco o faz a sentença em relação à sonegação de contribuição previdenciária que aponta como delito antecedente. Falta a ambas, portanto, uma tese completa, a narração de fatos que se ajustem, que se subsumam, a todos os elementos típicos da lavagem de capitais.

A sentença chega a dizer, sintetizando a "sistemática" da lavagem de dinheiro, que os valores produto da prática de sonegação previdenciária "*retornavam* através de transferências oriundas de paraíso fiscal à conta da [Empresa B], que por sua vez repassava à [Holding a], e esta pulverizava os valores entre todas as empresas do Grupo [C]". Mas se os valores foram sonegados no Brasil, a pergunta lógica subsequente é: como e quando foram parar na conta do Fundo F (para que pudessem, então, ser transferidos para B, assim "retornando" ao Brasil)?

A indagação fica sem resposta tanto na narrativa da denúncia, como na da sentença e, como não poderia deixar de ser, também nela não se encontra referência a elementos fáticos que levaram o juízo a se convencer de que os valores remetidos à Empresa B pelo Fundo F seriam

[49] Para uma exposição completa dessa teoria, conhecida por "teoria da condição INUS", ROCHA. *A relação de causalidade no direito penal*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 127 *et seq*.

provenientes de supressão ou redução de contribuições previdenciárias supostamente praticadas pelos gestores da Empresa C.

Nosso exame dos autos redundou na ausência de informações sobre esse fundo, sobre o empréstimo ou outras eventuais razões do recebimento desses valores e sobre as relações obrigacionais, comerciais ou financeiras que deram base à transferência de parte dos valores captados no exterior pela Empresa B para a Holding A, e dela para outras empresas ligadas ao sócio T. Tampouco se apurou a remessa ou manutenção no exterior de ativos provenientes de crime pelos acusados ou empresas investigadas.

3.3.3. Ausência de correspondência entre o suposto produto do crime antecedente e os valores indicados como objeto de lavagem

A tese da procedência criminosa dos bens remetidos pelo Fundo F é infirmada pelos próprios dados amealhados na sentença, pois há relevante discrepância entre os valores supostamente advindos do delito antecedente e aqueles que formaram o objeto das transações suspeitas de lavagem de capitais. Enquanto no registro de procedimento fiscal no qual a sentença vê notícia de delito antecedente, informa-se o lançamento de um crédito tributário total de cerca um milhão de reais, em face da Empresa C, os valores remetidos ao Brasil pelo Fundo F parceladamente, ao longo de um ano, somam, também segundo a sentença, quase 100 milhões de dólares.

Como se vê, o crédito tributário total correspondente ao suposto crime antecedente – não se trata apenas das contribuições suprimidas ou reduzidas; que seriam o proveito econômico propriamente dito – corresponde a menos de um por cento do valor que, segundo a sentença, seria o objeto da lavagem, de acordo com nossos cálculos.

A desproporção entre os valores numa ponta e noutra infirma, por si, a tese na qual se assenta a condenação.

Considerando que o dinheiro proveniente de crime não contamina todo o patrimônio no qual se imiscui (cf. *supra* B, II, 1, supra), não se pode considerar o montante total dos valores recebidos do Fundo F como objeto de lavagem.[50] Seria preciso identificar a parcela do dinheiro sujo, indicando inclusive por qual das 11 remessas deste fundo para a Empresa B, ocorridas no intervalo de um ano, teriam retornado

[50] Cf. BOTTINI; BADARÓ, ob. cit., p. 114.

os valores supostamente economizados pela Empresa C por meio de supressão ou redução de contribuição previdenciária.[51]

A indicação da parcela "suja" num conjunto de transações tão volumosas é indispensável, pois só a partir dela seria possível delimitar, dentre todas as transferências de recursos da Empresa B para as outras empresas do Grupo C, dentre todas as movimentações bancárias e saques suspeitos de corréus mencionados na denúncia, quais teriam ou não por objeto dinheiro proveniente do delito antecedente. Sem a individualização da pequena parcela supostamente "suja" dos recursos recebidos do Fundo F não se sabe quais teriam sido os atos de lavagem dos ativos supostamente provenientes de sonegação de contribuição indébita previdenciária. A conclusão necessária seria, portanto, negar a comprovação desta elementar típica, na forma determinada pelo inciso II do art. 386, CPP.

4. Resposta aos quesitos

Em sede de conclusões, passamos à resposta dos quesitos, sintetizando nelas o que já demonstrado no corpo do parecer:

1. O inciso V do artigo 1º da Lei 9.613/98 abarcava o crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no artigo 337-A do CP?

Não. O crime descrito no artigo 337-A do Código Penal não é um crime contra a Administração Pública no sentido empregado ao termo pelo art. 1º, inciso V, da Lei 9.613/98, em sua redação original e *aplicável na época dos fatos*, e, assim, o eventual proveito econômico de sua prática não poderia ser objeto das condutas típicas previstas no art. 1º do mesmo diploma legal.

2. A partir dos pressupostos fáticos reconhecidos pela sentença, ou dos elementos de informação aos quais ela se reporta, é possível afirmar que os valores remetidos pelo Fundo F para a Empresa B são provenientes de um crime antecedente de lavagem de capitais?

Cumpre responder negativamente também a esse quesito. A sentença e os elementos de informação aos quais se reporta não determinam a proveniência dos valores remetidos pelo Fundo F para a Empresa B, deixando de indicar o vínculo entre essas remessas e a suposta prática

[51] Conforme o laudo pericial, foram 3 remessas em 2007, totalizando US$ 33.900.000,00, e 8 em 2008, totalizando US$ 51.823.311,78.

do crime do art. 337-A, CP no âmbito da Empresa C. Para além de não ser esse um crime antecedente à lavagem de capitais, conforme resposta ao quesito anterior, a sentença e seus elementos de prova não contêm uma descrição da conduta que o concretizaria e nem indicam o momento consumativo de tal delito tributário, o que impede afirmar a sua anterioridade aos atos suspeitos de lavagem. Finalmente, a despeito da severa desproporção entre os valores supostamente "sonegados" no Brasil pela Empresa C e aqueles remetidos ao país pelo Fundo F, não se identifica qual parcela dos valores recebidos do Fundo F pela Empresa B estariam maculados, o que inviabiliza a necessária determinação de quais das transações posteriores a esses recebimentos (ou seja, os atos de "ocultação" ou "dissimulação") teriam tido por objeto valores supostamente provenientes de crime.

É nosso parecer, salvo melhor juízo e nos limites das informações e documentos que nos foram fornecidos pelo consulente.

Referências

ALLDRIDGE, Peter; MUMFORD, Ann. *Tax evasion and the proceeds of crime act 2002*. Legal Studies, v. 25, N. 3, P. 353-373, 2005.

ALTENHEIN, Karsten. § 261 Geldwäsche. *In*: *Nomos Kommentar StGB*, 2017.

ALTENHEIN, Karsten. *Das Anschlußdelikt: Grund, Grenzen und Schutz des staatlichen Strafanspruchs und Verfallrechts nach einer individualistischen Strafrechtsauffassung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2002.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário.* 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BADARÓ, Gustavo. *Bem jurídico-penal supraindividual*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.

BADARÓ, Gustavo. *Processo penal*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

BADARÓ, Gustavo; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. *Lavagem de dinheiro*: aspectos penais e processuais penais. Comentários à lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2021. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BARROS, Marcos Antônio de. *Lavagem de capitais e obrigações civis correla*tas. São Paulo: RT, 2004.

BARTON, Stephan. Das Tatobjekt der Geldwäsche: Wann rührt ein Gegenstand aus einer der im Katalog des § 261 I Nr. 1-3 StGB bezeichneten Straftaten her? *NStZ*, v. 4, n. 1, p. 159–165, 1993.

BLANCO CORDERO, Isidoro. *El delito de blanqueo de capitales.* 4. ed. Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, 2015.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz; ESTELLITA, Heloisa. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. In: ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo (orgs.). *Regime especial de regularização cambial e tributária* (RERCT): aspectos práticos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 237–258.

BOURQUIN, Gabriel. *Steuergeldwäscherei in Bezug auf direkte Steuern*. Zürich: Carl Grossmann, 2017.

BÜLTE, Jens. *Zu den Gefahren der Geldwäschebekämpfung für Unternehmen, die Rechtsstaatlichkeit und die Effektivität der Strafverfolgung*. NZWiST, p. 1–20, 2017.

CARO JOHN, José Antonio. *Dogmática penal aplicada*. Lima: ARA, 2010.

CASAGRANDE, Daniel Alberto. *Crimes contra a seguridade social*. São Paulo: Verbatim, 2010.

DELNON, Vera; HUBACHER, Marc. *Geldwäscherei und Teilkontamination*. ZStrR - Schweizerische zeitschrift für strafrecht, v. 3, p. 326–350, 2016.

DEMETRIO CRESPO, Eduardo. *Sobre el fraude fiscal como actividad delictiva antecedente del blanqueo de dinero*. Revista General de Derecho Penal, v. 12, n. 87, p. 99–119, 2016.

EISELE, Andreas. *Apropriação indébita e ilícito penal tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP - aspectos gerais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 36, p. 309–350, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. *Criminalidade de empresa, quadrilha e organização criminosa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

GOMES, Luiz Flávio. *Crimes previdenciários.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

GRECO FILHO, Vicente. *Manual de processo penal*. São Paulo: Saraiva, 1991.

HERZOG, Felix. *Geldwäsche*. *In*: Handbuch Wirtschaftsstrafrecht. 4. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2015.

HERZOG, Nestler. § 261 StGB – Geldwäsche;Verschleierung unrechtsmäßig erlangter Vermögenswerte. *In:* HERZOG, Nestler (Org.). *Geldwäschegesetz*. [s.l.]: Beck-Online, 2014.

MACIEL FILHO, Euro Bento. *Crimes previdenciários*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MAIA, Rodolfo Tigre. *Lavagem de dinheiro (lavagem de ativos provenientes de crime)*: anotações às disposições criminais da Lei n. 9.613/98. São Paulo: Malheiros, 1999.

MALLADA FERNÁNDEZ, Covadonga. *Blanqueo de capitales y evasión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2012.

MONTEIRO, Antônio Lopes. *Crimes contra a previdência social*. São Paulo: Saraiva, 2000.

NEUHEUSER. § 261 Geldwäsche; Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. *In: Münchener Kommentar zum StGB*. 2. ed. [s.l.: s.n.], 2012.

PACELLI, Eugênio. *Curso de processo penal*. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PITOMBO, Antônio Sérgio A. de Moraes. *Lavagem de dinheiro*: a tipicidade do crime antecedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PUPPE, Ingeborg. *Kleine Schule des juristischen Denkens.* Göttingen:Vandenhoeck & Ruprecht, 2014.

QUANDT, Gustavo. *A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida*. *In*: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (orgs.). *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

ROCHA, Ramon. *A relação de causalidade no direito penal*. 8.ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.

ROXIN, Claus. *Strafrecht - Allgemeiner Teil - Band I*. 4. Aufl. München: C. H. Beck, 2006.

SÁNCHEZ RIOS, Rodrigo. *Tutela penal da seguridade social*. São Paulo: Dialética, 2001.

SARAIVA, Wellington Cabral. Omissão de recolhimento de contribuição previdenciária: objeto material e tipo. *In*: PEITOXO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; CARLOS SOARES SANT'ANNA (Orgs.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP, 2005.

SIMON, Eric. *Gesetzesauslegungim Strafrecht*: Eine Analyse der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Berlin: Duncker & Humblot, 2005.

STREE; HECKER. §261 Geldwäsche;Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte. *In:* SCHÖNCKE; SCHRODER (Orgs.). *Strafgesetzbuch Kommentar*. 29. ed. [s.l.]: Beck-Online, 2014.

TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Verlag Franz Vahlen, 2017.

TUMBIOLO TOSI, Mariana. *Crimes tributários como antecedentes no delito de lavagem de dinheiro*. Universidade de São Paulo, 2016.

TURBIANI, Gustavo de Castro. O crime fiscal como delito antecedente ao crime de lavagem de capitais: novas perspectivas a partir das alterações. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 24, n. 119, p. 359–386, 2016.

VOß, Marko. *Die Tatobjekte der Geldwäsche*. München: Carl Heymanns, 2007.

CAPÍTULO 2021

12

CEO: ser ou não ser? Reflexões sobre os fundamentos e os limites da responsabilidade penal de diretores-presidentes de sociedades anônimas

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. CEO: ser ou não ser? Reflexões sobre os fundamentos e os limites da responsabilidade penal de diretores-presidentes de sociedades anônimas. In: MARTINELLI, João Paulo Orsini; COSTA, Isac Silveira da; CONCEIÇÃO, Pedro Augusto Simões da (coord.). **O empresário no banco dos réus**: responsabilidade civil, administrativa e penal na atividade empresarial. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021. p. 61-76.

O empresário no banco dos réus:

Responsabilidade civil, administrativa e penal na atividade empresarial

EDITORA D'PLÁCIDO
todos os direitos reservados

Capítulo 3

CEO: ser ou não ser? Reflexões sobre os fundamentos e os limites da responsabilidade penal de diretores-presidentes de sociedades anônimas

Heloisa Estellita[1]

EDITORA DIALÁCTICA
todos os direitos reservados

Introdução

Em dois dos casos mais rumorosos dos últimos tempos envolvendo a prática de crimes no ambiente de sociedades anônimas, diretores-presidentes foram acusados de práticas criminosas por omissão imprópria juntamente com pessoas que ocupavam cargos de administradores em outros órgãos e com pessoas de outros extratos hierárquicos ou organizacionais da empresa. No primeiro caso, desde técnicos até membros do conselho de administração (adiante, CA) e membros de comitês de apoio ao CA; no segundo, desde técnicos até o diretor-presidente da empresa proprietária do imóvel onde teve lugar o desastre. Esse não é, todavia, um fenômeno recente. Um passeio por arestos de tribunais superiores evidencia que é prática comum no âmbito da criminalidade de empresa dirigir denúncias ao diretor-presidente[2] nas sociedades anônimas[3].

---

[1] As ideias aqui expostas são um desenvolvimento das já publicadas na forma de livro, em 2017.

[2] Confira-se, ilustrativamente, as acusações que estão na base dos seguintes precedentes: no BRASIL, Supremo Tribunal Federal, (2ª Turma). *Habeas Corpus 83.554*. Relator: Min. Gilmar Mendes, 16 de agosto de 2005; BRASIL, Supremo Tribunal Federal, (2ª Turma). *Habeas Corpus 127397*. Relator: Min. Dias Toffoli. 06 de dezembro de 2016; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Ação Penal 982*. Relator: Min. Teori Zavascki. 26 de setembro de 2016. No STJ, cf. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, (5ª Turma). *Habeas Corpus 91.725*. Relator: Min. Felix Fischer. 20 de novembro de 2007); BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Recurso em Habeas Coprus 43.454*. Relator: Min. Nefi Cordeiro. 25 de março de 2015; BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, (5ª Turma). *Agravo Regimental no Recurso em Habeas Coprus 85.875*. Relator: Min. Ribeiro Dantas. 24 de abril de

Muito embora não exista uma disciplina legal das atribuições, poderes e deveres do diretor-presidente, é prática comum a previsão desse cargo nas sociedades anônimas, pois há uma ampla liberdade de conformação legal e factual da gestão dessas sociedades entre nós. Apesar de essa definição depender da escolha de cada companhia, no imaginário daqueles envolvidos com as questões penais, o diretor-presidente é visto como um superadministrador, o "chefe" dos "chefes", a autoridade máxima dentro da companhia, da qual decorreria sua responsabilidade por tudo (ou quase tudo) o que fazem os demais diretores e de tudo o que acontece na companhia. Esse imaginário é alimentado pelo corriqueiro uso da expressão estadunidense CEO (*Chief Executive Officer*) para designar o cargo do diretor-presidente entre nós[4], sugerindo uma equivocada homogeneidade entre os atributos desta função no direito norte-americano e no brasileiro.[5]

Além de ser questionável se seria humanamente possível que uma só pessoa conseguisse ter um controle tão intenso sobre uma amplitude enorme de setores (departamentos), pessoas e coisas dentro da companhia e também do temor de que uma esfera de tão ampla responsabilidade penal gerasse o indesejado efeito de afastar desse cargo bons profissionais, com sua substituição por "laranjas", é conveniente examinar se essa imagem se ajusta, ao menos *prima facie*, aos contornos da responsabilidade penal omissiva imprópria postos por nosso direito positivo.

2018; BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, (5ª Turma). *Agravo em Recurso Especial 1708693*. Relator: Min. Ribeiro Dantas. 23 de fevereiro de 2021.

3 Usarei esses termos (diretor, membro de conselho de administração, acionista etc.) no sentido do direito positivo brasileiro e não no sentido leigo ou mesmo honorífico, pois há diferenças jurídicas, que têm impacto na responsabilidade penal.

4 Isso pode ser constatado em breve busca no *site* do principal jornal sobre questões econômicas no País: valor.globo.com. Cf. também matéria recente na qual se afirma que o "trabalho do CEO envolve tomar decisões sobre todos os níveis da organização" (https://economia.uol.com.br/guia-de-economia/ceo-cfo-cto-e--outros-saiba-significado-de-siglas-de-executivos.htm; acesso em 22/09/2021).

5 Sobre este ponto, cf. estudo que coloca lado a lado diversas regulações, dentre elas a brasileira: KRAAKMAN, Reinier; ARMOUR, John; DAVIES, Paul; *et al*. *The anatomy of corporate law*: a comparative and functional approach. 3rd. ed. Oxford: Oxford University Press, 2017, p. 49 a 78. Um outro estudo comparativo abordando a regulação alemã é o desenvolvido por VENTORUZZO, Marco; CONAC, Pierre-Henry; GOTO, Gen; *et al*. *Comparative corporate Law*. St. Paul: West Academic, 2015, cf. especialmente capítulo 5, p. 249 e ss. Rechaçando a identidade entre o diretor-presidente e a figura do CEO no ambiente jurídico alemão, HOFFMANN-BECKING, Michael. Vorstandsvorsitzender oder CEO? *NZG*, p. 745–750, 2003.

EDITORA DIALÁCTICA todos os direitos reservados

Neste texto, ofereço meramente uma aproximação ao tema, fazendo-o com duas advertências: de um lado, esses contornos dependerão sempre das particularidades da estrutura legal e da prática real de gestão de cada companhia, razão pela qual, aqui, só posso avançar algumas reflexões mais gerais; de outro, os limites naturais de uma contribuição a um livro coletivo não me permitem um mergulho vertical em todos os pressupostos e configurações dessa função e suas correlatas consequências jurídico-penais, o que será feito em outra oportunidade.

Dito isto, percorrerei o seguinte caminho: parto de brevíssimas considerações gerais sobre o fundamento da posição de garantidor de dirigentes de empresas (abaixo 2.1), aplicando-as aos grantes nas sociedades anônimas (abaixo 2.2). Com isso, posso tratar especificamente da diretoria e da departamentalização que geralmente a caracteriza (adiante 3.1), examinando algumas de suas conformações e de seus impactos no âmbito de vigilância dos diretores (adiante 3.2), em especial do diretor-presidente (adiante 3.2.4), com o que posso adiantar conclusões preliminares (abaixo 4).

1. Fundamento da posição de garantidor de dirigentes de empresas

1.1. Considerações gerais

O pressuposto decisivo para afirmar a existência de um dever especial de agir para evitar um resultado no sentido do art. 13, § 2º, do Código Penal (adiante CP), cujo desatendimento possibilitará, ao lado dos demais pressupostos do injusto e da culpabilidade, a responsabilidade penal omissiva imprópria, é que o agente ocupe uma posição de garantidor. Muito embora esse dispositivo aponte para três fontes - a lei, a assunção e a ingerência -, que a lei ou o contrato não fundamentam, por si, um dever penal de agir é algo já suficientemente demonstrado pela doutrina, que exige, sempre, a assunção fática de uma posição de vigilância sobre uma fonte de perigo ou de proteção de um bem jurídico.[6] Uma máquina industrial, uma barragem, uma mina são fontes

[6] O exemplo clássico e didático é o da babá contratada para cuidar de crianças e que simplesmente não aparece no horário e local acertados e, com isso, evidentemente não assume uma posição de garantidora da vida e da segurança das crianças (na literatura alemã, já SCHÜNEMANN, Bernd. *Fundamento y límites de*

EDITORA DIPLÁCIDO
todos os direitos reservados

de perigo, das quais podem advir riscos a bens jurídicos de terceiros, e quem tem o domínio sobre uma fonte de perigo, tem o dever de adotar as medidas necessárias para evitar que dela advenham danos a terceiros[7] e, sobrevindo uma situação de perigo, tem o dever de agir para evitar os resultados lesivos. É o descumprimento desse comando legal que fundamenta a responsabilidade penal do garantidor por omissão.

No ambiente ao qual se dedica este texto, o das sociedades anônimas, as fontes de perigo estarão, normalmente, alocadas sob a gestão legal de uma pessoa jurídica, a qual, porém, depende de pessoas físicas para atuar, pois são estas que, ao fim e ao cabo, gerirão seu patrimônio, representarão seus interesses, praticarão todos os atos de gestão e organização das atividades e tarefas destinadas ao cumprimento de seu objetivo social[8]. É sobre essas pessoas que recairão os encargos de vigi-

los delitos de omisión impropia: con una aportación a la metodología del Derecho penal. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 99-100; na brasileira, BIERRENBACH, Sheila. *Crimes omissivos impróprios*: uma análise à luz do Código Penal brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1996, p. 79-80; MUNHOZ NETO, Alcides. Os crimes omissivos no Brasil. *Revista de Direito Penal e Criminologia*, vol. 33, pp. 5-29, 1982, p. 22; TAVARES, Juarez. *Teoria dos crimes omissivos*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 325; a mesma lógica sendo aplicável à hipótese oposta, quando a babá assume o cuidado das crianças, mas com base em um contrato nulo, o que em nada afeta seu dever de garantidora de zelar pela vida e segurança das crianças sob sua custódia (ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 85-86). Esse exemplo evidencia que o fundamental é a assunção fática do cuidado ou vigilância.

7 Cf. Ibid., p. 100; MARTINELLI, João Paulo Orsini. SCHMIDT DE BEM, Leonardo. *Lições fundamentais de direito penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 550; SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal*: parte geral. 3. ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2014, p. 209; ROXIN, Claus. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil – Band II. München: C.H. Beck, 2003, § 32, nm. 108-124; KÜHL, Kristian. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil. 8. München: Vahlen, 2017, p. 661-663. Quem preferir o anteparo de um fundamento extrapenal para esse dever de garantidor o encontrará, especialmente, nos arts. 927 e ss. do Código Civil.

8 Utz entende que o garantidor originário é o titular da empresa, ou seja, em regra a sociedade com personalidade jurídica, a qual, não podendo atuar por si, atuaria por meio de seus representantes ou mediante delegação de suas funções (UTZ, Maxilimilian. *Die personale Reichweite der strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung*. Berlin: Duncker & Humblot, 2016, p. 269-270, principalmente). Ao fim e ao cabo, chega aos mesmos resultados aqui sustentados. Essa necessidade de atuação por meio de pessoas naturais é igualmente reconhecida no âmbito da responsabilidade penal da pessoa jurídica conforme

EDITORA DIALÉTICA
todos os direitos reservados

lância sobre coisas perigosas de propriedade ou sob a gestão da pessoa jurídica, são elas, pois, as garantidoras originárias das fontes de perigo.

Nas pessoas jurídicas, esses encargos recairão originalmente sobre seus administradores, pois são eles os encarregados de gerir pessoas e coisas para a pessoa jurídica; praticam, assim, atos diretos de gestão que podem se manifestar por meio de atos comissivos típicos e antijurídicos que criam um perigo[9] ou por omissões na evitação de resultados advindos de fontes de perigo oriundas da empresa. Três grandes concepções disputam o fundamento da posição de garantidores de dirigentes: uma deriva-o do poder de dar instruções aos subordinados, outra do poder diretivo dos superiores e uma terceira de seu controle sobre a fonte de perigo representada pela empresa[10]. Entendo acertado este último entendimento, razão pela qual somente serão garantidores aqueles que tiverem uma relação juridicamente fundada de controle sobre a fonte de perigo empresa, que tem de ser confirmada pela assunção fática

---

opinião dominante da doutrina que trata do tema, como se pode conferir, ilustrativamente, em ROBLES PLANAS, Ricardo. El "hecho propio" de las personas jurídicas y el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Reforma del Código Penal de 2008. *InDret*, vol. 2, 2009, p. 5; GRECO, Luís. *As razões do direito penal. Quatro estudos*. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2019, p. 64; BANACLOCHE PALAO, Julio; ZARZALEJOS NIETO, Jesús; GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos. *Responsabilidad penal de las personas jurídicas*: Aspectos sustantivos y procesales. Madrid: La Ley, 2011, p. 177. Em nosso ordenamento jurídico, é uma exigência do art. 3º da Lei 9.605/98, que demanda a prática de uma infração penal por uma pessoa natural, a qual será imputada à pessoa jurídica diante de uma decisão de seu órgão de representação e em seu interesse (cf. ESTELLITA, Heloisa. Levando a sério os pressupostos da responsabilidade de pessoas jurídicas no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, v. 75, p. 59–79, 2019, SALVADOR NETTO, Alamiro. *Responsabilidade penal da pessoa jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 292-295).

9 A atribuição de responsabilidade por condutas comissivas não é objeto deste texto. Para tomar contato com o tema, cf. os textos reunidos em GRECO, Luis; LEITE, Alaor; ASSIS, Augusto; *et al*. *Autoria como domínio do fato*: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro. São Paulo: Marcial Pons, 2014, e o panorama que fiz em ESTELLITA, Heloisa. Uma aproximação às formas de responsabilidade penal individual em empresas. *SSRN*: FGV Direito SP Research Paper Series n. CL001.

10 Discussão mais detida e com ulteriores referências bibliográficas em ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 108 ss.

EDITORA DIALÉTICA
todos os direitos reservados

dessas tarefas, pois é essa relação, fundada jurídica e faticamente, que dá origem ao dever especial de vigiar as coisas e/ou as pessoas envolvidas no desempenho da atividade econômica da empresa[11].

1.2. Garantes nas sociedades anônimas

Nas sociedades anônimas que constituam um CA[12], a administração da companhia é exercida por este órgão e pela diretoria, não em uma lógica de relação hierárquica, mas horizontal, de complementariedade, com atribuições próprias, muitas delas impassíveis de delegação[13].

Nessa estrutura, a diretoria é o órgão de representação e gestão das sociedades por ações, competindo a seus membros dirigir a empresa, geri-la internamente e representá-la, privativamente, em todos os atos e negócios praticados com terceiros a ela externos (art. 138, *caput* e § 1.º, Lei de Sociedades Anônimas, adiante LSA). Cumpre aos diretores estruturar e executar a gestão da companhia, tendo liberdade de conformação nos limites estabelecidos pela lei e pelos documentos societários. Esses poderes de gestão e de representação tornam seus membros os *garantidores originários* de vigilância *por excelência* no âmbito das sociedades anônimas.[14]

Se há praticamente consenso acerca da posição de garantidores dos diretores em virtude de seus poderes de gestão direta da companhia, o mesmo não se pode dizer dos membros do CA. Isso é assim porque a

---

[11] Parto, assim, do entendimento que desenvolvi em Ibid., p. 132. O debate sobre o fundamento da posição de garantidores dos dirigentes de empresas é amplo e controvertido, cf., Ibid., p. 108 ss., com ulteriores referências.

[12] A instituição do CA é obrigatória para as sociedades por ações abertas e facultativa nos demais casos.

[13] ESTELLITA, Heloisa. op. cit., p. 176 ss.

[14] ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 177; UTZ, Maxilimilian. *Die personale Reichweite der strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung.* Berlin: Duncker & Humblot, 2016, p. 213 ss.; CRAMER, Peter. Rechtspflicht des Aufsichtsrats zur Verhinderung unternehmensbezogener strafbarer Handlungen und Ordnungswidrigkeiten. *In*: KÜPER, Wilfried; WELP, Jürgen (Orgs.). *Beiträge zur Rechtswissenschaft: Festschrift für Walter Stree und Johannes Wessels zum 70. Geburtstag*. Heidelberg: C. F. Müller, 1993, p. 563–586, especialmente p. 577; NOLL, Mathias. *Grenzen der Delegation von Strafbarkeitsrisiken durch Compliance*: Zugleich ein Beitrag zur strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung. Tübingen: Mohr Siebeck, 2018, p. 141 ss., 168. A necessidade e possibilidade de recurso à literatura alemã para a análise deste tópico específico da responsabilidade de dirigentes foram por mim justificadas em ESTELLITA, Heloisa. *op. cit*., p. 183-184.

EDITORA PLACIDO
todos os direitos reservados

distribuição de funções entre esses dois órgãos não é simétrica e nem se dá pela lógica da delegação, há, ao contrário, uma demarcação tendencialmente rígida entre as atribuições e poderes desses órgãos, tanto que vedada delegação orgânica entre eles (art. 139, LSA). Enquanto à diretoria cabe a representação e a gestão da companhia, ao CA são atribuídas *atividades de supervisão e tomada de decisões estratégicas*. Seus membros não podem tomar decisões individuais (art. 138, § 1º, LSA) e não têm poderes de gestão sobre os negócios da companhia, exceção feita a dispositivos estatutários que exijam sua prévia autorização para determinadas operações e atividades, ou, então, no caso de disposição estatutária expressa que lhe atribua maiores poderes de gestão. Em regra, porém, trata-se de uma atividade geral sem envolvimento no dia a dia da companhia.[15]

Quanto à atribuição aos membros do CA de algum poder juridicamente fundado que manifeste forma de *controle* sobre as atividades da empresa que, assim, permita imputar a seus membros a prática de crimes comissivos em virtude da omissão do cumprimento do dever de evitar resultados lesivos, há quem o afirme e quem o negue[16]. Concordo com as primeiras e o faço pelos seguintes fundamentos: os membros do CA têm competências diretamente atreladas ao cargo que exercem dentro do órgão[17]; dentre elas, as de vigilância sobre a diretoria, de aprovação prévia de certos negócios e de destituição de diretores (art. 142, II, III e VI, LSA), que traduzem uma relação juridicamente fundada com a fonte de perigo empresa e lhes atribui um controle, ainda que *limitado e indireto*, sobre sua organização.

Essas rápidas considerações sobre as atribuições do CA têm por função informar, *a contrario sensu*, o que não pode ser atribuição de um diretor, e,

---

[15] CAMPOS, Luiz Antônio. Deveres e Responsabilidades. *In*: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões (Orgs.). *Direito das companhias*. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 1212-1213.

[16] Não é esta a sede para discutir os bem fundamentados entendimentos nas duas direções, por isso remeto-me à análise feita em ESTELLITA, Heloisa. *op. cit.*, p. 185 ss.

[17] Mesmo autores que negam a posição de garantidor do CA acabam reconhecendo-a em certas hipóteses como as aqui analisadas, seja sob o âmbito de aceitação de uma posição de garantidor de proteção dos bens da companhia por prejuízos materiais ou imateriais, como faz UTZ, Maxilimilian. op. cit., p. 229, seja, mais restritivamente, sob o ponto de vista de uma posição de garantidor de proteção da honra da empresa, SCHWERDTFEGER, Max. *Strafrechtliche Pflicht der Mitglieder des Aufsichtsrats einer Aktiengesellschaft zur Verhinderung von Vorstandsstraftaten*. Berlin: Duncker & Humblot, 2016, p. 210.

EDITORA DIPLÁCIDO
todos os direitos reservados

consequentemente, tampouco de um diretor-presidente, o que importa para sua responsabilidade penal por omissão, como veremos adiante.

2. Distribuição de funções dentro da diretoria (departamentalização)

2.1. A distribuição de funções dentro da diretoria: a departamentalização

Os diretores são eleitos e destituídos por ato do CA e, inexistindo esse órgão, pela assembleia-geral (art. 143). Estão sujeitos, tanto quanto os conselheiros, ao dever de diligência societário[18], ou seja, ao dever de exercer suas funções com "o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios" (art. 153), e devem exercer suas atribuições legais e estatutárias de forma a "lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa" (art. 154).

Há diferenças penalmente relevantes entre *diretores estatutários* e *celetistas*. Os diretores eleitos e destituídos por ato do CA ou pela assembleia-geral são os, assim chamados, diretores *estatutários*, detentores das atribuições, poderes e deveres aqui tratados e designados legalmente como administradores da companhia,[19] não tendo relação de emprego com a sociedade.[20] Não é incomum, porém, em sociedades anônimas de maior porte, que sejam também contratados empregados, sujeitos a vínculo trabalhista, incumbidos de gerenciar um setor ou unidade da companhia, sendo-lhes atribuída internamente a designação de "diretores", caso em que são adjetivados de "celetistas" (CLT). Os "diretores" celetistas *não* são administradores da companhia no sentido legal e aqui empregado do termo. Não são, portanto, salvo

---

[18] A *Sorgfaltspflicht* da lei alemã (ADAMEK, Marcelo Vieira von. *Responsabilidade civil dos Administradores de S.A. e as ações correlatas*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 121). Sobre as diversas manifestações ou desdobramentos desse dever, cf. Ibid., p. 135 ss., sendo os principais os (sub)deveres de informação e qualificação, participação; vigilância; de busca de informações; de investigação; de intervenção e de não prática de erros graves (p. 136).

[19] É em virtude da maior responsabilidade dos diretores estatutários que a Instrução n. 358, da CVM, exige que o diretor de relação com investidores detenha tal qualidade.

[20] CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 5 ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 58.

EDITORA EDIPRO todos os direitos reservados

prática efetiva, garantidores originários, mas, sim, derivados, recebendo suas atribuições e deveres por força do contrato de trabalho e em seus estritos limites, não se lhes aplicando as considerações adiante feitas para os deveres de vigilância dos estatutários. O fundamento de sua posição de garantia, se existente, será a assunção (art. 13, § 2.º, b, CP), sendo-lhes aplicáveis as considerações feitas para a responsabilidade em relações de delegação.[21]

Ao contrário do CA, a diretoria não é órgão colegiado, tendo cada diretor funções próprias, que são exercidas individualmente (arts. 143, IV, e 144, LSA).[22] Nada impede, porém, que o estatuto determine que todas ou certas decisões sejam tomadas de forma colegiada pela diretoria, ou mesmo que essa seja uma prática efetiva, exercida de fato, dentro da sociedade. Como cumpre aos diretores, primordialmente, estruturar e executar a gestão da companhia, tendo liberdade de conformação nos limites estabelecidos pela lei e pelos documentos societários, são eles, como dito, os garantidores originários de vigilância por excelência no âmbito das sociedades anônimas.

Sendo garantidores primários por excelência nas companhias e inexistindo departamentalização (ou seja, se a gestão geral da empresa for exercida por todos simultaneamente), haverá gestão comum da fonte de perigo pelos diretores, incumbindo a todos eles o exercício dos deveres de vigilância, inclusive de supervisão recíproca. Havendo, porém, divisão horizontal de funções, os âmbitos de controle serão delimitados. Nesse sentido, a LSA determina que já o estatuto social disponha sobre as atribuições e poderes de cada diretor, podendo também dispor sobre a necessidade de que certas decisões sejam tomadas pela diretoria em conjunto, ou seja, por meio de decisão colegiada (art. 143). A regra, porém, é que cada diretor cumpra individualmente o exercício de suas funções, tendo por elas responsabilidade pessoal.[23]

Como para a diretoria, ao contrário do que ocorre no CA, há permissão legal para atuação individual ou em conjunto de seus

---

[21] ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 145 ss.

[22] ADAMEK, Marcelo Vieira von. *Responsabilidade civil dos Administradores de S.A. e as ações correlatas*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 23.

[23] CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 5. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 57.

EDITORA DIALÉTICA
todos os direitos reservados

integrantes, o exame da responsabilidade penal deve levar em conta as diversas possibilidades de conformação da gestão por seus integrantes: por meio de decisões colegiadas, por meio de áreas comuns operando com interdependência parcial, por meio de áreas totalmente autônomas ou sob a coordenação de um diretor-presidente. Essas conformações não se excluem mutuamente, mas podem conviver dentro de uma mesma diretoria.

2.2. Algumas possíveis conformações e seus impactos

Decisões colegiadas

Uma das possibilidades de conformação seria a de uma diretoria departamentalizada quanto à gestão e à execução das atividades de seus membros, mas com um centro comum de decisão quanto a todas ou algumas matérias. Neste caso, a reunião de diretores funcionará como um órgão de deliberação colegiada e a departamentalização não eliminará totalmente a responsabilidade dos administradores pela empresa como um todo, remanescendo sempre um dever de intervir em caso de sinais claros de atuação criminosa de outro administrador, ao menos no âmbito da matéria sujeita à decisão colegiada.

Interdependência parcial

Outra possibilidade é a criação de mecanismos de gestão que pressuponham uma interdependência parcial entre certas diretorias, como seria o caso de atuação de duas diretorias para a execução de uma tarefa, por exemplo, diretoria de meio ambiente e de operações atuando conjuntamente sobre a extração de minérios.

Diante da interdependência parcial entre diretorias no exercício de atividades e desempenho de funções, ambos os diretores gerem a fonte de perigo (parcial) e, então, embora possam confiar mutuamente em suas atuações em suas áreas de expertise, deve-se estabelecer mecanismos de supervisão recíproca, mantendo-se o dever de intervenção em caso de indícios de superação do risco permitido no desempenho das tarefas em comum.

Diretorias autônomas

Se os diretores são diretamente instituídos com atribuição expressa de âmbitos de atuação delimitados nos atos constitutivos da

EDITORA DPLÁCIDO
todos os direitos reservados

sociedade, atuando cada um de forma independente e autônoma, não há desempenho de tarefas de forma interdependente e não há determinação de um âmbito de decisões colegiadas. O estabelecimento rígido de âmbitos de competência individual implica a responsabilidade apenas sobre seu próprio âmbito de atribuições, não havendo que se falar em dever de garantidor de intervenção em caso de manifestação de atuação perigosa para bens jurídicos em outros departamentos, cuja omissão permita a imputação do resultado ao dirigente.[24] Assim, por exemplo, um diretor internacional que toma ciência da apresentação de demonstrativos financeiros contendo informações falsas sobre a real situação financeira da instituição bancária e nada faz para evitar as ulteriores práticas, não ocupa posição de garantidor de vigilância do que sucede no departamento financeiro e, pois, não responderá pelo crime descrito no art. 6.º da Lei 7.492/1986, sendo passível apenas, se o caso, de responsabilidade civil por sua omissão.

Coordenação por um diretor-presidente

Com isso, chegamos à conformação na qual um dos diretores assume a *função de coordenar os trabalhos dos demais diretores*, cujo cargo designa-se, normalmente, como diretor-presidente. Ressalvado, insisto, que a conformação desse cargo sempre dependerá das particularidades de cada companhia, no caso de uma função de coordenação, estará incluído no feixe de suas atribuições o dever de zelar para que a divisão de funções não gere efeitos negativos externos, razão pela qual lhe incumbirá o dever de supervisionar as gestões setoriais, coordenar sua atuação e intervir quando evidências apontarem para a geração de situações de risco para bens jurídicos de terceiros.[25] Ocorre

---

[24] O que não afasta a responsabilidade civil, nos termos do disposto no art. 158, § 1.º, LSA. Entendimento contrário sustentam UTZ, Maxilimilian. *Die personale Reichweite der strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung*. Berlin: Duncker & Humblot, 2016, p. 225, e KONU, Metin. *Die Garantenstellung des Compliance-Officers*. Berlin: Duncker & Humblot, 2014, p. 58-59, para quem esse dever mínimo de obtenção de informações poderia ser satisfeito com a realização de reuniões periódicas da diretoria.

[25] O princípio da confiança jogará um papel fundamental nos contornos da responsabilidade penal do diretor-presidente. Sobre isso, cf. HEIM, Maximilian. *Strafrechtlicher Vertrauensschutz durch Absicherung unternehmerischer Entscheidungen*: Zugleich ein Vorschlag zur Bestimmung der untreuerelevanten Pflichtwidrigkeit bei Vorstandsentscheidungen einer Aktiengesellschaft. Frankfurt am Main:

EDITORA DIALÉTICA
todos os direitos reservados

que, ao contrário do imaginário referido na introdução, não tem o diretor-presidente superpoderes, não dá a "última palavra" e nem se situa em um patamar hierárquico superior ao dos demais diretores.[26] Prova disso é que (a) não pode destituir (nem nomear) os demais diretores;(b) não pode alterar suas atribuições, competências estas atribuídas ao CA; (c) não pode também, geralmente, imiscuir-se nas áreas de gestão atribuídas a outros diretores e apenas terá poderes de representar a companhia perante terceiros, desde que o faça juntamente com outro diretor, e, por fim; (d) não tem, em regra, nenhum departamento da companhia sob sua gestão.

Suas atribuições principais são, assim, a já mencionada coordenação das atividades das diretorias e, ademais, a interlocução com o CA, em cujas reuniões costuma estar presente. Essa configuração coloca o diretor-presidente numa posição *sui generis* na estrutura de administração das sociedades anônimas, pois se, de um lado, coordena a atividades dos demais gestores (diretores), de outro, não tem poderes para interferir nas gestões setoriais das diretorias. Essas particularidades poderão ser potencializadas naquelas situações, nem um pouco incomuns no Brasil, nas quais o diretor-presidente é também membro no CA, muitas vezes até mesmo seu presidente, com o que um novo feixe de atribuições acaba pesando nos ombros de sua pessoa[27].

Conclusão

O caráter indefinido e ao mesmo tempo glamoroso da figura do diretor-presidente nas sociedades anônimas tem se refletido na profusão de denúncias contra as pessoas que ocupam esses cargos . Isto demonstra a premência de estudo mais aprofundado sobre o tema e que poderá ter como pontos de reflexão, de um lado, a limitação da responsabilidade às omissões relacionadas às suas atribuições na coordenação das diver-

---

Peter Lang, 2017, *passim*; e MARAVER GOMEZ, Mario. El principio de confianza como criterio de imputación en el ámbito de la empresa. *In*: DE LA CUERDA MARTÍN, Mónica; DE LA TORRE GARCÍA, Faustino García (Coords.) (Orgs.). *Derecho penal económico y teoría del delito*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, p. 179–237.

[26] Nesse sentido, HEIM, Maximilian, *op. cit.*, p. 55.

[27] A Lei 14.195/2021 vedou essa prática nas companhias abertas ao acrescentar o seguinte parágrafo ao art. 138 da LSA: "§ 3º É vedada, nas companhias abertas, a acumulação do cargo de presidente do conselho de administração e do cargo de diretor-presidente ou de principal executivo da companhia".

EDITORA DIPLÁCIDO
todos os direitos reservados

sas diretorias e, de outro, àquelas relativas ao seu dever de transmitir informações ao CA, verdadeiro detentor tanto do destino como das atribuições dos diretores.[28]

Referências bibliográficas

ADAMEK, Marcelo Vieira von. *Responsabilidade civil dos Administradores de S.A. e as ações correlatas*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BANACLOCHE PALAO, Julio; ZARZALEJOS NIETO, Jesús; GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos. *Responsabilidad penal de las personas juridicas*: Aspectos sustantivos y procesales. Madrid: La Ley, 2011.

BIERRENBACH, Sheila. *Crimes omissivos impróprios*: uma análise à luz do Código Penal brasileiro. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

CAMPOS, Luiz Antônio. Deveres e Responsabilidades. *In*: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões (Org.). *Direito das companhias*. v. I. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 5. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 2011.

CRAMER, Peter. Rechtspflicht des Aufsichtsrats zur Verhinderung unternehmensbezogener strafbarer Handlungen und Ordnungswidrigkeiten. *In*: KÜPER, Wilfried; WELP, Jürgen (Org.). *Beiträge zur Rechtswissenschaft*: Festschrift für Walter Stree und Johannes Wessels zum 70. Geburtstag. Heidelberg: C. F. Müller, 1993.

ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017.

_____. Uma aproximação às formas de responsabilidade penal individual em empresas. *SSRN*: FGV Direito SP Research Paper Series n. CL001.

[28] Uma posição similar, mas não idêntica, àquela atribuída aos encarregados de vigilância (*compliance officers*) e que examinei com mais cuidado em ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 213 ss.

EDITORA D'ELACIDO
todos os direitos reservados

_____. Levando a sério os pressupostos da responsabilidade de pessoas jurídicas no Brasil. *Revista de Estudos Criminais*, v. 75, 2019. p. 59-79.

GRECO, Luís. *As razões do direito penal*. Quatro estudos. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2019.

_____.;LEITE, Alaor; ASSIS, Augusto *et al*. *Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro*. São Paulo: Marcial Pons, 2014.

HEIM, Maximilian. *Strafrechtlicher Vertrauensschutz durch Absicherung unternehmerischer Entscheidungen: Zugleich ein Vorschlag zur Bestimmung der untreuerelevanten Pflichtwidrigkeit bei Vorstandsentscheidungen einer Aktiengesellschaft*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2017.

HOFFMANN-BECKING, Michael.Vorstandsvorsitzender oder CEO? *NZG*, p. 745–750, 2003.

KONU, Metin. *Die Garantenstellung des Compliance-Officers*. Berlin: Duncker & Humblot, 2014.

KRAAKMAN, Reinier; ARMOUR, John; DAVIES, Paul; *et al*. *The anatomy of corporate law*: a comparative and functional approach. 3. ed. Oxford: Oxford University Press, 2017.

KÜHL, Kristian. Strafrecht: Allgemeiner Teil. 8. München:Vahlen, 2017.

MARAVER GOMEZ, Mario. El principio de confianza como criterio de imputación en el ámbito de la empresa. *In*: DE LA CUERDA MARTÍN, Mónica; DE LA TORRE GARCÍA, Faustino García (Coord.) (Org.). *Derecho penal económico y teoría del delito*.Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, p. 179-237.

MARTINELLI, João Paulo Orsini; SCHMIDT DE BEM, Leonardo. *Lições fundamentais de direito penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2016.

MUNHOZ NETO, Alcides. *Os crimes omissivos no Brasil*. Revista de Direito Penal e Criminologia, vol. 33, p. 5-29, 1982.

NOLL, Mathias. *Grenzen der Delegation von Strafbarkeitsrisiken durch Compliance: Zugleich ein Beitrag zur strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2018.

ROBLES PLANAS, Ricardo. *El "hecho propio" de las personas jurídicas y el Informe del Consejo General del Poder Judicial al Anteproyecto de Reforma del Código Penal de 2008*. InDret, vol. 2, 2009.

EDITORA DPLÁCIDO
todos os direitos reservados

ROXIN, Claus. *Strafrecht: Allgemeiner Teil – Band II*. München: C.H. Beck, 2003.

SALVADOR NETTO, Alamiro. *Responsabilidade penal da pessoa jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal*: parte geral. 3. ed. Curitiba: ICPC; Lumen Juris, 2014.

SCHÜNEMANN, Bernd. *Fundamento y límites de los delitos de omisión impropia: con una aportación a la metodología del Derecho penal*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

SCHWERDTFEGER, Max. *Strafrechtliche Pflicht der Mitglieder des Aufsichtsrats einer Aktiengesellschaft zur Verhinderung von Vorstandsstraftaten*. Berlin: Duncker & Humblot, 2016.

TAVARES, Juarez. *Teoria dos crimes omissivos*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

UTZ, Maxilimilian. *Die personale Reichweite der strafrechtlichen Geschäftsherrenhaftung*. Berlin: Duncker & Humblot, 2016.

VENTORUZZO, Marco; CONAC, Pierre-Henry; GOTO, Gen; *et al*. *Comparative corporate Law*. St. Paul: West Academic, 2015.

EDITORA D'PLÁCIDO
todos os direitos reservados

CAPÍTULO 2021

13

Responsabilidade penal-tributária em negócios familiares

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. Responsabilidade penal-tributária em negócios familiares. In: ZUGMAN, Daniel; BASTOS, Frederico; VILELA, Renato (coord.). **Planejamento patrimonial e sucessório**: controvérsias e aspectos práticos. Belo Horizonte: Dialética, 2021. p. 543-558.

PLANEJAMENTO PATRIMONIAL E SUCESSÓRIO

controvérsias
e aspectos práticos

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

RESPONSABILIDADE PENAL-TRIBUTÁRIA EM NEGÓCIOS FAMILIARES

Heloisa Estellita[859]

PROINVIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

A. INTRODUÇÃO E CASOS

A finalidade deste texto é apresentar aos leitores, de forma prática e direta, alguns conceitos fundamentais sobre a configuração e alcance da responsabilidade penal nos crimes tributários, em certas hipóteses recorrentes de negócios realizados no âmbito de estruturas empresariais familiares e, ainda, algumas indicações profiláticas para tentar reduzir que uma eventual investigação ou ação penal se volte, indistintamente, contra todos os sócios e/ou administradores de empresas.[860] O texto se destina a um público sem maiores conhecimen-

859 Consultora e parecerista. Agraciada com a Humboldt Research Fellowship para realização de Pós-doutorado na Alemanha, em cooperação com a CAPES. Doutora em Direito Penal pela Universidade de São Paulo (2004). Mestre em Direito (UNESP, 2001). Professora da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas e coordenadora do Grupo de Ensino e Pesquisa em Direito Penal Econômico na mesma instituição. Pesquisadora visitante no Instituto Max-Planck para Direito Penal Internacional e Estrangeiro (Freiburg, Alemanha – 2001, 2009, 2016) e na Humboldt-Universität zu Berlin (2018). Nomeada pelo Presidência da Câmara dos Deputados como integrante da Comissão de Juristas para elaborar um Anteprojeto de Lei sobre o Tratamento de Dados Pessoais para fins de Segurança Pública (2019-2020). Foi assessora de Ministro no Supremo Tribunal Federal.

860 Por esta razão, o exame detalhado dos crimes tributários não será feito nesta oportunidade. Para este tema, as seguintes obras são um bom ponto de partida e contêm ulteriores referências úteis: ESTELLITA, Heloisa, **A tutela penal e as obrigações tributárias na CF**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001; BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira, **Crimes contra a ordem tributária**, São Paulo: Saraiva, 2013; EISELE, Andreas, **Crimes contra a ordem tributária**, 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002; RUIVO, Os crimes de sonegação fiscal, *in*: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.), **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**, [s.l.]: Almedina, 2019, p. 429–452; ASSIS, Augusto, A responsabilidade penal dos sócios e administradores no âmbito dos delitos tributários, *in*: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (Orgs.), **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**, Brasília: Almedina, 2019, p. 581–602; ALFLEN, Pablo Rodrigo, Responsabilidade penal de sócios e administradores

tos de direito penal, mas não deixa de contemplar aqueles que desejem aprofundar seus conhecimentos, o que foi feito por meio da inclusão de indicações de literatura nas notas de rodapé.

Para uma melhor compreensão dos possíveis efeitos penais de certas práticas desenvolvidas no âmbito de atividades empresariais familiares, foram elaborados, com a ajuda dos organizadores desta obra, alguns casos hipotéticos inspirados em práticas reais. Como a forma por excelência escolhida pelas empresas familiares é a da sociedade limitada,[861] os exemplos se centram nesse modelo. Os casos serão analisados em tópicos específicos e também referidos ao longo do texto.

Caso 1: Interposição de sociedades no contexto do Simples Nacional

Um grupo familiar abre diversas sociedades limitadas em nome de seus membros para as manter dentro dos limites de faturamento do Simples Nacional. Trata-se, porém, manifestamente, de uma só atividade econômica, artificialmente "fatiada" entre diversos CNPJs, gerida de forma centralizada por um só membro da família, que não necessariamente é sócio em todas as sociedades, mas que tem procuração para atuar em seu nome. A Receita Federal desconsidera a cisão artificial das atividades, reúne o faturamento total em uma delas, procede ao lançamento dos tributos devidos, aplica multa agravada e expede representação fiscal para fins penais em face de todos os sócios.

Caso 2: responsabilidade dos filhos por atos ilícitos dos pais?

Um pai abre uma sociedade limitada com seus filhos, representando-os por serem menores de idade. O contrato social atribui ao pai, evidentemente, a condição de sócio-administrador. Anos depois, quando já maiores de 18 anos os filhos, o pai, gestor único, começa a ter problemas fiscais, trabalhistas etc. e simplesmente abandona a empresa, deixa de fazer as declarações tributárias e pagar os tributos devidos, e cria

por crime contra a ordem tributária: pressupostos da legislação brasileira, *in*: **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**, [s.l.: s.n.], 2019; ESTELLITA, Heloisa, Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP - aspectos gerais, **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 36, p. 309–350, 2001.

861 Cf. o interessante estudo do IBGC: IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Governança em Empresas Familiares: Evidências Brasileiras**. São Paulo: IBGC-PWC, 2019, *passim*.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

um outro CNPJ "limpo". A sociedade é considerada dissolvida irregularmente e a responsabilidade tributária atribuída a todos os sócios.

» *Variação*: Na mesma situação, os filhos são maiores de 18 anos já quando da constituição da sociedade e o contrato social atribui a todos, igualmente, a condição de sócios administradores, todavia, a administração da empresa é feita exclusivamente pelo pai que, nesta qualidade, pratica os mesmos fatos acima narrados.

Caso 3: holding familiar

Uma holding familiar controla diversas outras empresas. Numa delas, a holding é sócia de um dos familiares. A administração da holding é exercida pelo pai. A administração da controlada é feita pelo pai juntamente com um de seus filhos, sócio nessa controlada. Este filho decide descontar contribuições previdenciárias de seus empregados e não as recolher aos cofres públicos sem que seu pai tenha ciência de tal prática.

» *Variação:* O pai fica sabendo dessa decisão e dos não recolhimentos e nada faz.

B. FUNDAMENTOS DA RESPONSABILIDADE PENAL

No Brasil, a responsabilidade penal é *pessoal, subjetiva* e *imputável* a uma pessoa natural, salvo no caso dos crimes ambientais, onde se admite a responsabilidade penal da pessoa jurídica.

Isso quer dizer que só se pode responsabilizar penalmente alguém que agiu ou omitiu pessoalmente (art. 13, *caput*, CP), seja praticando diretamente a conduta descrita em um tipo penal, isolada ou juntamente com outra pessoa, seja auxiliando ou instigando uma outra pessoa a fazê-lo (art. 29 c.c. 31 do CP). Assim, está descartada, por força de normas expressas do nosso Código Penal, a responsabilização penal por um crime pelo mero fato de se ocupar um cargo ou posição em uma empresa, como uma *holding* familiar, por exemplo, ou outra estrutura empresarial. No Caso 2, por exemplo, a responsabilidade por eventuais crimes tributários praticados pelo pai-gestor não pode ser imputada a seus filhos, que não praticaram quaisquer condutas, nem comissivas (ações), nem omissivas (cf. *infra*),

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

não podendo ser penalmente responsabilizados pelo simples fato de serem sócios. Essa conclusão decorre já da letra do art. 13, *caput*, CP.

Além dessas exigências objetivas (*tipicidade objetiva)*, a responsabilidade penal é, ainda, *subjetiva*, e num duplo sentido: exige-se culpa ou dolo (*tipicidade subjetiva*) e ainda a capacidade do agente de compreender o caráter criminoso do que faz e de se decidir por praticar a conduta criminosa em situações nas quais lhe era exigível se comportar em conformidade com a norma penal. No primeiro sentido, trata-se de apurar a *tipicidade subjetiva*, dolosa, sendo exigível do agente que, pelo menos, conheça todos os elementos da situação de fato definida no tipo penal como configuradora de crime: o agente do crime tributário, por exemplo, tem de saber ou reconhecer a possibilidade de que está inserindo elementos inexatos nos livros fiscais e que isto levará à redução do montante a pagar. Essa exigência decorre diretamente do disposto no artigo 18, I,[862] c.c. art. 20, *caput*,[863] do CP. Quando o agente conhece todos os dados da conduta criminosa, dizemos que atua com dolo direto; quando reconhece a possiblidade de que esteja a praticar a conduta criminosa, dizemos que atua com dolo eventual. A outra forma de responsabilidade penal é a culposa, que exige do agente que atue com inobservância dos deveres objetivos de cuidado, razão pela qual não reconhece que de sua conduta possa advir um resultado danoso ou, então, crê que ele não advirá. A previsão de punição de condutas na forma culposa é *exceção* em nosso direito positivo e exige expressa previsão legal (art. 18, II e parágrafo único), são exemplos de previsões expressas as feitas no âmbito do homicídio e das lesões corporais. Nos crimes econômicos, são raríssimas as previsões de condutas punidas também na forma culposa,[864] sendo predominante a punição apenas a título doloso, como nos crimes tributários, de lavagem de dinheiro, financeiros etc. No caso 3, de uma holding familiar que controla diversas outras empresas, a falta de ciência do pai quanto às práticas criminosas do filho-sócio indica falta do con-

862 Código Penal (adiante, tão somente CP): "Art. 18 - Diz-se o crime: **Crime doloso** I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; **Crime culposo** II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente".

863 CP: **"Erro sobre elementos do tipo** - Art. 20 - O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei".

864 Exemplos são o crime do art. 7º, II, III e IX, par. único, da Lei 8.137/90, e o do art. 54, §1º, da Lei 9.605/98.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

hecimento necessário ao dolo e, assim, nem mesmo a título de omissão poder-lhe-ia ser imputada a conduta do filho. Como não há previsão de modalidade culposa do crime do art. 168-A, §1º, I, do CP, mesmo que a falta de ciência do pai decorra de falha de supervisão, a omissão é irrelevante sob o ponto de vista penal.

Esse caráter personalíssimo da responsabilidade penal se manifesta também, como não poderia deixar de ser, na vedação de transmissão da pena, prevista expressamente no art. 5º, LXV, da CF: "nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido". Isso quer dizer que a eventual condenação de um agente a uma pena de multa, em caso de falecimento, não será transferida a seus sucessores, até porque a morte extingue a punibilidade (art. 107, I, CP).[865]

Por fim, entre nós, a responsabilidade penal da pessoa jurídica é excepcional. Está prevista apenas para os crimes ambientais previstos na Lei 9.605/98 e desde que sejam atendidos os seguintes pressupostos: a) prática de um crime previsto na própria lei por uma pessoa natural (a pessoa jurídica não pratica crimes, mas é responsabilizada por sua prática; b) crime este praticado em virtude de decisão de seus representantes legais ou contratuais; c) em seu benefício. Sendo aplicada sanção penal à pessoa jurídica, da mesma forma que sucede com relação à pessoa natural, ela não ultrapassará o âmbito da pessoa jurídica, não podendo ser transferida a qualquer pessoa natural ou jurídica, pois a legislação de regência não disciplinou os casos de incorporação ou fusão, sendo duvidoso que pudesse fazê-lo dada a regra geral de hierarquia constitucional.[866]

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

865 A reparação do dano, que não é sanção penal, porém, será exigida dos sucessores na medida do valor patrimonial transferido.

866 Cf. minhas considerações críticas e com ulteriores indicações bibliográficas, ESTELLITA, Heloisa, Levando a sério os pressupostos da responsabilidade de pessoas jurídicas no Brasil, **Revista de Estudos Criminais**, v. 75, p. 59–79, 2019.; versão resumida em ESTELLITA, Heloisa, Levando a sério os pressupostos da responsabilidade de pessoas jurídicas no Brasil, **Jota - Penal em foco**, 2020.

C. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADES NO CONTEXTO DO SIMPLES NACIONAL

I. Caso

Um grupo familiar constitui diversas sociedades limitadas em nome de seus membros para manter sua operação dentro dos limites do Simples Nacional em cada uma dessas sociedades. Trata-se, porém, manifestamente, de uma só atividade econômica, artificialmente fatiada entre diversos CNPJs, gerida de forma centralizada por um só membro da família, que tem procuração de todas as empresas e de seus sócios para os representar, com uso da mesma estrutura física e de pessoal para a gestão operacional de todas as sociedades. A Receita Federal desconsidera a cisão artificial das atividades, procede à exclusão do Simples Nacional, reúne o valor da renda bruta global em uma delas e procede ao lançamento dos tributos devidos e aplicação de multa.[867]

II. Discussão

Pode-se agrupar os crimes tributários previstos em nosso ordenamento jurídico sob o ponto da unidade de bem jurídico protegido (a arrecadação tributária) e, então, subagrupá-los sob o ponto de vista de suas estruturas típicas. Assim, os crimes previstos arts. 1º e 2º, I, da Lei 8.137/90, e arts. 334, caput, e 337-A do CP, têm uma estrutura típica baseada no fornecimento de informação falsa ou na omissão de informação (condutas fraudulentas, em sentido amplo) relevante quanto à ocorrência do fato gerador sucedida pelo não pagamento ou pagamento a menor do tributo devido. Um outro subgrupo agrega crimes que não exigem o fornecimento de informação falsa ou omissão de informação, mas que tem como destinatários os chamados responsáveis tributários que, procedendo ao desconto do tributo devido pelo contribuinte, deixam de recolher esses valores aos cofres públicos, são as hipóteses do art. 2º, II, da Lei 8.137/90, e a do art. 168-A, § 1º, I, do CP.[868]

867 Caso inspirado nos processos nrs. 10540.002117/2007-59 e 10510.723385/201494, julgados pelo CARF, respectivamente em 2020 e 2019. Nos dois casos, a exclusão do Simples Nacional foi mantida.

868 Além destas, há as figuras que protegem os gastos, como a do art. 2º, IV, da Lei 8.137/90, e do art. 39 da Lei 8.313/1991 (Lei Rouanet). Há, ainda, outras figuras, que punem outros aspectos: art. 2º, III e V, da Lei 8.137/90.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

No caso ora examinado, a interposição de diversas pessoas jurídicas, geridas por uma só pessoa física, para, assim, manter uma operação empresarial na condição artificial de empresa de pequeno porte, implica que uma das empresas do grupo tenha, na verdade, omitido ou inserido elementos inexatos nos documentos fiscais: a verdadeira renda bruta global da operação não foi revelada às autoridades fiscais. Essa conduta reduz a carga tributária e implica em redução indevida do tributo pago. Temos, assim, a estrutura de uma conduta fraudulenta seguida de pagamento a menor do tributo devido, portanto, uma conduta que pode se ajustar àquela prevista no art. 1º, incs. I ou II, da Lei 8.137/90.[869]

Quanto à responsabilidade penal, ela atingirá, primeiramente, o membro da família que estruturou o fatiamento e que é gestor da pessoa jurídica contribuinte que omitiu as operações/inseriu elementos inexatos nos documentos fiscais com pagamento de tributos a menor. Como isso só foi possível mediante a criação das empresas interpostas, os membros dessas empresas, desde que cientes de que contribuíam ativamente para a prática do crime tributário, podem igualmente ser punidos na qualidade de partícipes no fato criminoso principal praticado pelo gestor, como determina o art. 29 do Código Penal.[870]

Uma advertência, porém. Para que a atividade econômica praticada por diversas pessoas jurídicas, optantes pelo Simples Nacional e que tenham gestores em comum, seja considerada criminosa, é necessária a clara caracterização da interposição, ou seja, é fundamental que o fracionamento da atividade seja artificial, não explicável por um fundamento econômico ou operacional legítimo, e que tenha tido como finalidade justamente a redução da carga tributária.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIK ETICA

869 Lei 8.137/90: "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".

870 CP: "Art. 29 - Quem, de qualquer modo, concorre para o crime incide nas penas a este cominadas, na medida de sua culpabilidade".

D. RESPONSABILIDADE DOS FILHOS POR ATOS ILÍCITOS DOS PAIS?

I. Caso

Um pai abre uma sociedade limitada com seus filhos, representando-os por serem menores de idade. O contrato social atribui ao pai, evidentemente, a condição de sócio-administrador. Anos depois, quando já maiores de 18 anos os filhos, o pai, gestor único, começa a ter problemas fiscais, trabalhistas etc. e simplesmente abandona a empresa, deixa de fazer as declarações tributárias e pagar os tributos devidos e cria um outro CNPJ "limpo". A sociedade é considerada dissolvida irregularmente e a responsabilidade tributária atribuída a todos os sócios.

» *Variação:* Na mesma situação, os filhos são maiores de 18 anos já quando da constituição da sociedade e o contrato social atribui a todos, igualmente, a condição de sócios-administradores, todavia, a administração da empresa é feita exclusivamente pelo pai que, nesta qualidade, pratica os mesmos fatos acima narrados.

II. Discussão

Tal qual no exemplo anterior, a conduta de deixar de fazer as declarações tributárias e pagar os tributos devidos se ajusta, *prima facie*, àquela descrita no art. 1º, I, da Lei 8.137/90.

Quanto à responsabilidade penal, há que se advertir que menores de dezoito anos não são puníveis (art. 27, CP)[871] e, assim, não haveria nem sequer de se cogitar de sua responsabilidade penal caso o pai tivesse praticado os crimes quando tinham idade inferior a dezoito anos.

Nos dois casos, porém, os crimes são praticados quando os filhos já são maiores de dezoito anos. Na formulação básica, apenas o pai tinha a condição de administrador e era quem exercia de fato a administração. Na variação, os filhos, já maiores de idade, constam como sócios-administradores, embora o pai seja, de fato, o único administrador. As situações têm em comum o fato de não se atribuir aos filhos qualquer conduta ativa

871 CP: "Art. 27 - Os menores de 18 (dezoito) anos são penalmente inimputáveis, ficando sujeitos às normas estabelecidas na legislação especial" .

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALETICA

(comissão) e de o pai ser o único que exerce de fato a administração, e diferem quanto à qualidade de administradores de direito dos filhos.

Como vimos quando introduzimos os aspectos fundamentais da responsabilidade penal, há duas formas de condutas relevantes para o direito penal: as ativas (também designadas comissivas) e as omissivas. As formas de condutas relevantes penalmente, se comissivas ou omissivas, estão definidas nos tipos penais de crime. Assim, o crime de matar é comissivo, praticado por meio de uma ação; o crime de omissão de socorro, como o próprio nome diz, por um não atuar no sentido determinado pela norma de comando. Mas os crimes comissivos (de ação) também podem ser praticados por omissão em determinadas circunstâncias, previstas no art. 13, par. 2º, CP: a) quando uma pessoa tenha a obrigação legal de cuidado, proteção e ou vigilância (pais com relação a filhos menores, por exemplo): b) quando assumiu a responsabilidade de impedir o resultado (salva-vidas com relação aos banhistas); e c) quando criou o risco da ocorrência do resultado com um comportamento anterior[872] (abertura de um buraco na calçada em aposição de avisos).

O caso contém implícita a circunstância de que os filhos nada fizeram. É preciso saber, assim, se tinham o dever de agir para impedir que o pai praticasse os crimes tributários e se, descumprindo esse dever, podem ser responsabilizados pelo crime tributário por omissão, preenchidos, evidentemente, os demais pressupostos legais.[873] Trata-se de tema de grande atualidade e importância, o da responsabilidade por omissão de dirigentes de empresas, ao qual dediquei monografia à qual remeto o/a leitor/a que deseje se aprofundar. Por ora basta dizer o que segue.

Os deveres tributários aqui tratados têm por titular a pessoa jurídica contribuinte. Como vimos, porém, a pessoa jurídica não pratica crimes. Ela é presentada em todos os atos por pessoas naturais, em primeira linha, seus administradores. Esses são responsáveis não só pelo exercício de todas as atividades econômicas da empresa, com pelo

PROVA VIRTUAL EDITORA DÁ ETICA

872 CP, art. 13: "§ 2º - A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem: a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância; b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado; c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado.

873 ESTELLITA, Heloisa, **Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa**, Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2017, p. 75 ss. e 235 e ss.

atendimento dos feixes de deveres daí decorrentes. Um desses feixes é justamente o tributário: incumbe aos administradores o atendimento das obrigações acessórias e principais da pessoa jurídica que gerem e representam. Esses deveres podem, porém, acabam sendo incumbência de apenas um dos dirigentes, como podem, também, ser parcialmente delegados, como quando o administrador delega ao contador — interno ou externo — a escrituração fiscal e a entrega das declarações devidas.

Para que possamos identificar quem pode responder na forma omissiva pelo crime praticado por um dos sócios, é preciso saber, num primeiro passo, a quem incumbe o cumprimento dos deveres tributários no caso das sociedades limitadas.[874] Como escrevi em outra oportunidade,[875] nessas sociedades a administração incumbirá ou aos sócios ou a administradores por eles designados. Por definição legal, a administração da sociedade empresária competirá aos seus sócios separadamente e suas decisões serão tomadas por maioria (art. 1.013, CCB). Aos sócios que também administram a sociedade, incumbem os deveres de cuidado e diligência na condução dos negócios, podendo representá-la na assunção de obrigações e judicialmente (art. 1.011, CCB). Seus poderes e atribuições devem ser definidos já no contrato social (art. 997, VI, CCB) ou em atos societários ulteriores. Se não houver atribuição limitada de funções no contrato social (departamentalização), a prática dos atos de gestão poderá ser feita por todos os administradores separadamente. Algumas decisões, porém, competem somente aos sócios como órgão colegiado e devem ser por eles adotadas por maioria de votos (art. 1.010, CCB), como é o caso da oneração ou venda de imóveis, por exemplo. Na administração exercida pelos próprios sócios, a estrutura de gestão da sociedade e, portanto, da responsabilidade penal dos dirigentes será horizontal. Os sócios, neste caso, detêm em suas mãos todos os poderes de decisão, gestão da sociedade e da execução das atividades econômicas de seu objeto social. Isto quer dizer que o feixe dos deveres dos sócios será bem mais intenso do que o que lhes incumbirá quando a administração é exercida por não sócios. Se não houver departamentalização, ou seja, se a gestão geral da empresa for exercida por todos simultaneamente, haverá gestão comum da fonte de perigo empresa, incumbindo a todos os administradores o exercício de todos os deveres de vigilância, inclusive de supervisão recíproca.

874 O exame dessas questões no caso das sociedades anônimas desenvolvi na obra acima referida, p. 176 ss.

875 *Ibid.*, p. 202 ss.

PROVA VIRTUAL EDITORA DA ETCA

Essas considerações já nos permitem afirmar que os filhos, no caso de base, não têm o dever de impedir a conduta do pai. Na língua da dogmática penal, não são garantes de que a empresa — e, pois, seu administrador — cumpra todas as suas obrigações tributárias e, assim, não podem ser penalmente responsabilizados pelo crime tributário por omissão.

O caso retratado na variação é mais delicado, pois nele os filhos são tão administradores como o pai e o contrato social não disciplinou a divisão de tarefas entre os administradores. Isso implica dizer que todos os sócios podem tudo, em posição de igualdade, na gestão da sociedade e, assim, podem também ser responsáveis por omissão caso não impeçam que um deles pratique um crime no exercício das atividades da empresa. Mas mesmo que certas decisões tenham que ser colegiadas, o Código Civil dispõe que, em casos urgentes, "em que a omissão ou retardo das providências possa ocasionar dano irreparável ou grave" (art. 1.014, CCB), todos administradores estão investidos do poder de praticar quaisquer atos para evitar esse dano irreparável ou grave, suplantando, assim, a competência do colegiado, ou seja, abre-se uma possibilidade à atuação individual, cuja omissão poderá ser penalmente punível. Poderíamos discutir, não sem razão, se a prática de um crime tributário causa ou não um dano irreparável ou grave para empresa — o que, s.m.j., não me parece ser o caso —, mas há uma outra exigência, esta de natureza estritamente penal, que se sobrepõe às normas societárias quando há divergência entre o que prevê um documento societário e o que acontece de fato. A responsabilidade penal por omissão no caso de dirigentes exige que haja uma assunção de fato da gestão da empresa, seja ela total ou parcial[876], o que se manifesta na letra clara do art. 13, par. 2º, "b", que exige a assunção da responsabilidade de impedir o resultado, portanto, exercício de fato da gestão. Com isso, conseguimos resolver a variação no sentido de negar a responsabilidade penal dos filhos por omissão, pois o caso narra que nunca tinham exercido a gestão da empresa, sob responsabilidade exclusiva do pai.

Nesse sentido, vale referir, por sua excepcionalidade no ambiente do STJ (cf. *infra*), que já se entendeu, em harmonia com o que aqui sustento, que "o exercício da administração ou da gerência, amiúde prevista no contrato social ou em estatuto, não pode ser tomada isoladamente para fins penais, sob pena de responsabilização objetiva (responsabilização por força do cargo ou posição hierárquica)", sendo necessário "que a imputação penal dada pelo Parquet na denúncia, em se tratando de crimes relativos à sociedade empresarial, seja acompanhada de indícios mínimos da respons-

876 Quanto aos fundamentos dessa afirmação, cf. *Ibid.*, p. 117 ss.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIHELTICA

abilidade pessoal e subjetiva do agente, estabelecendo-se, nessa medida, a necessária relação de causalidade entre sua conduta e o evento delituoso, não bastando a mera alusão à condição de sócio da empresa".[877]

Sob o aspecto prático, há uma chance maior de que os filhos no caso da variação sejam, pelo menos, envolvidos na investigação, quando não até mesmo (ilegalmente) denunciados. Isto porque, à primeira vista, constando como administradores, teriam, em tese, os mesmos deveres que o pai, o que implicará na necessidade de que o órgão de investigação tenha de apurar se exerciam ou não de fato a gestão. Há no STJ, inclusive, um entendimento já reiterado no sentido de que *em empresas de pequeno porte*, especialmente as *familiares*, nas quais as decisões são geralmente centralizadas no gestor, a denúncia pode se dirigir diretamente contra este[878] ou contra todos os que constem como sócios administradores no contrato social.[879] No caso base, como já consta do próprio estatuto a ausência de poderes de gestão, a chance de envolvimento dos filhos na investigação do crime tributário é menor, embora não esteja descartada.

Infelizmente, é prática comum entre nós a ausência de apuração da responsabilidade individual por crimes tributários na fase investigativa, preferindo o órgão de acusação simplesmente denunciar todas as pessoas que constam no contrato social da empresa como sócios com poderes de administração e igualmente comum é o recebimento dessas denúncias. Isso deriva de um entendimento consolidado no âmbito do STJ segundo o qual nos crimes praticados em âmbitos de sociedades empresárias (crimes "societários") se admitira uma denúncia "geral", que não precisa imputar as condutas aos denunciados de forma minudente.[880] A orientação, todavia, está equivocada, pois o art. 41 do CPP exige uma descrição detalhada dos fatos, sempre.

Por essa razão, é recomendável que só conste(m) como administrador(es) no contrato social aquele(s) sócio(s) que efetivamente venha(m) a desempenhar essa função. Caso vários sócios venham a efetiva-

877 STJ, RHC 66.633, DJe 25/05/2016. Cf. também STJ, HC 269.800, DJe 02/05/2016.

878 A orientação, aparentemente, teve sua origem no RHC 71.019, DJe 26/08/2016, e tem sido reafirmada desde então, como, apenas para ficar com um exemplo, em caso no qual a empresa tinha como sócios marido, esposa e filhos (STJ, AgRg no AREsp 152.7212, DJe 27/09/2019).

879 STJ, AgRg no RHC 103.206, DJe 25/06/2019.

880 Impossível e desnecessário referir todos os precedentes, por isso refiro os mais recentes e nos quais se pode encontrar ulteriores referências: STJ RHC 120.748, DJe 14/02/2020 (Quinta Turma); STJ RHC 119.448, DJe 09/12/2019 (Sexta Turma).

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

mente administrar a sociedade, recomenda-se, ainda, que suas atribuições sejam definidas já no contrato social e que sejam exercidas nestes limites pelos gestores. Essas duas medidas podem prevenir que a investigação ou a ação penal se voltem indevidamente contra todos os sócios.

E. HOLDINGS FAMILIARES

I. Caso

Uma holding familiar, estruturada como sociedade anônima fechada[881] e que tem como diretor-presidente o pai, controla diversas outras empresas. Uma dessas controladas tem a estrutura de sociedade empresária limitada, na qual são sócios a holding e um dos filhos, ambos administradores. O filho decide descontar contribuições previdenciárias de seus empregados e não as recolher aos cofres públicos, sem que seu pai tenha ciência de tal prática.

» *Variação*: O pai fica sabendo da prática e nada faz.

II. Discussão

O crime tributário que entra em questão aqui é o descrito no art. 168-A, § 1o, I, do CP, segundo o qual será punido com pena de reclusão de dois a cinco anos, e multa, quem deixar de "recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que

881 Tem-se recomendado o uso de sociedades anônimas fechadas para fins de planejamento patrimonial, pois oferecem "privacidade aos acionistas, pois a titularidade das ações não é refletida no Estatuto Social da S.A. (documentos de acesso público na Junta Comercial), mas sim no Livro de Registro de Ações Nominativas, cujas informações não são públicas" e, ainda, proveem "praticidade e rapidez na transferência de ações, uma vez que são realizadas por meio de anotações no Livro de Transferências de Ações Nominativas sem a necessidade de registro perante a Junta Comercial" (SILVA, David R. R. Soares da; ESTEVAM, Priscila L.; VASCONCELLOS, Roberto Prado de; *et al.* **Planejamento patrimonial: família, sucessão e impostos**. São Paulo: B18, 2018, p. 97). Essas vantagens, infelizmente, também podem ser utilizadas para práticas duvidosas, como a troca "oculta" da titularidade de bens e valores produto de crimes (como os tributários) alocados no patrimônio da sociedade, o que poderia, agregados outros elementos, configurar a prática de lavagem de dinheiro.

PROVA VIRTUAL EDITORA NAFETICA

tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público".[882]

Como no caso anterior, a obrigação de descontar o montante devido pelo segurado empregado a título de contribuição previdenciária e de recolher essa quantia aos cofres públicos é do empregador, aqui uma pessoa jurídica. A pessoa jurídica, como visto, não pratica crimes, sendo (re)presentada em todos os atos por seus administradores, neste caso, o pai (re)presentando a holding e o filho, sócio-administrador da limitada.

O caso narra que a tomada de decisão pelo não recolhimento partiu do sócio-filho, sem participação do pai. Está claro que o filho pode ser punido pela prática criminosa, mas não está tão claro se o pai também incide na prática criminosa. Houvesse divisão de atribuições já no contrato social incumbindo ao filho a gestão das questões tributária e sendo ela observada na prática (de fato), poderíamos excluir, de saída, a responsabilidade do pai pela prática criminosa. Mas o caso sugere compartilhamento total da gestão, de fato e de direito, razão pela qual o dever de recolher os tributos também recai sob a esfera de controle do pai, que tem, assim, posição de garantidor e, consequentemente, o dever de agir para impedir que as contribuições descontadas não sejam recolhidas.

O caso e sua variação, porém, diferem quanto a aspectos subjetivos: na versão básica, o pai não tem ciência da prática criminosa, na variação, tem. O crime do artigo 168-A, §1o, I, CP, apenas admite a forma dolosa, cujo requisito mínimo é o conhecimento dos pressupostos de fato da conduta criminosa, ou seja, que as contribuições destinadas à previdência social foram descontadas dos pagamentos efetuados a segurados e não foram recolhidas no prazo legal. No caso-base, por alguma razão não mencionada, o pai não tinha conhecimento desses pressupostos. Isso pode ocorrer por diversas razões: ausência temporária da gestão da empresa, impossibilidade física (doença, ausência por viagem etc.), bloqueio do conhecimento por ato deliberado do filho ou, até mesmo, falta de cuidado do pai para com os negócios da empresa. Em todos estes casos, o dolo está afastado, por força do que dispõe o art. 20, *caput*, CP, e não estando prevista a modalidade culposa, a omissão do pai é um indiferente penal. Na variação, ao contrário, a omissão é penalmente relevante e, preenchidos os demais pressupostos, poderá o pai responder igualmente pela prática criminosa.

882 Para os demais tributos com técnica de arrecadação submetida à responsabilidade, aplica-se o art. 2º, II, da Lei 8.137/90, com pena consideravelmente inferior. Sobre isso, cf. ESTELLITA, Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP - aspectos gerais, *passim*.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

É importante desfazer um equívoco comum quanto à exigência, para a configuração do crime sob análise, de um ânimo de apropriação dos valores descontados dos segurados e não recolhidos. Orientando-se pela rubrica atribuída pelo legislador ao dispositivo legal ("apropriação indébita previdenciária") e por sua colocação topográfica logo após o crime de apropriação indébita (art. 168), parte da doutrina e até mesmo da jurisprudência chegou a sustentar que quaisquer das condutas descritas no art. 168-A do CP exigiriam dos intervenientes *animus rem sibi habendi*, isto é, o ânimo de ter os valores para si.[883] O entendimento sempre me pareceu equivocado. A posição topográfica não importa transpor, de uma norma para a outra, elementos típicos não contemplados no art. 168-A. Fosse a norma um mero parágrafo do crime do art. 168, talvez se pudesse exigir o ânimo especial, ocorre que se trata de outra norma, a qual, inclusive, protege bem jurídico diverso daquele protegido pelo art. 168.[884] Esse entendimento acabou sendo acolhido pela jurisprudência e é atualmente majoritário.[885]

Por essas razões, as mesmas recomendações feitas no final do item anterior valem aqui: é sempre recomendável a determinação clara das atividades de cada dirigente e a observância, de fato, de atuação nos limites dessa determinação.

F. À GUISA DE CONCLUSÃO

Entre nós, a responsabilidade penal é *pessoal, subjetiva* e *imputável* a uma pessoa natural, salvo no caso dos crimes ambientais, onde se admite a responsabilidade penal da pessoa jurídica.

Só se pode responsabilizar penalmente alguém que agiu ou omitiu pessoalmente, seja praticando diretamente a conduta descrita em um tipo penal, isolada ou juntamente com outra pessoa, seja auxiliando ou instigando uma outra pessoa a fazê-lo. Está descartada, assim, a possi-

883 *Ibid*., p. 316-321.

884 Ulteriores referências em *Ibid*., p. 321-323.

885 Cf., ilustrativamente, no STF, originariamente o RHC 86.072, DJ 28/10/2005. No STJ, desde 2004, o REsp 457.035, DJ 16/08/2004; REsp 714.327, DJ 01/08/2005; RHC 17.672, DJ 05/09/2005; REsp 811.423, DJ 01/08/2006. No TRF3, mais recente e representativo do entendimento da corte, Ap Crim 0004475-84.2017.4.03.6110, e-DJF3 13/03/2020. No TRF4, *vide* por todos, ACR 5005810-73.2016.4.04.7205, 16/10/2018. No TRF1, cf. ACR 0007608-18.2009.4.01.3800, e-DJF1 14/01/2020.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIA ETICA

bilidade de responsabilização penal por um crime pelo mero fato de se ocupar um cargo ou posição em uma empresa.

Ademais, os crimes tributários só admitem a responsabilidade dolosa, cujo conteúdo mínimo exigido é o conhecimento dos pressupostos de fato descritos na norma incriminadora, não se punindo o crime tributário derivado de culpa.

Não obstante, mesmo crimes descritos pelo legislador com verbos que pressupõem uma ação (crimes comissivos) podem ser praticados na forma omissiva por seus dirigentes, quando se caracterizar sua posição de garante e atendidos os demais pressupostos da responsabilidade omissiva imprópria. Isso decorre dos deveres que assumem os dirigentes quando controlam a gestão da empresa. Esses deveres podem, porém, ser delimitados nos atos societários. Havendo divergência entre as atribuições delineadas nos documentos societários e a prática efetiva, de fato, da gestão, vale esta última.

Por essas razões, é recomendável que só conste(m) como administrador(es) no contrato social aquele(s) sócio(s) que efetivamente venha(m) a desempenhar essa função. Caso vários sócios administrem a sociedade, recomenda-se, ainda, que suas atribuições sejam definidas já no contrato social e que sejam exercidas, de fato, dentro desses limites. Essas medidas podem prevenir que a investigação ou a ação penal se volte indevidamente contra todos os sócios nas estruturas empresárias familiares.

PROVA VIRTUAL EDITORA DIALÉTICA

CAPÍTULO 2022

14

O acesso do MP a dados protegidos por sigilo fiscal e a decisão do STJ

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. O acesso do MP a dados protegidos por sigilo fiscal e a decisão do STJ. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 17 fev. 2022.

Consultor Jurídico
conjur.com.br

OPINIÃO

O acesso do MP a dados protegidos por sigilo fiscal e a decisão do STJ

17 de fevereiro de 2022, 9h13

Por Heloisa Estellita

Há poucos dias, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou sobre o compartilhamento de dados entre Receita Federal e Ministério Público a pedido deste [1]. Os casos envolviam acusações de estelionato, falsidade ideológica e uso de documento falso. O Ministério Público Federal requisitou diretamente à Receita Federal uma série de documentos fiscais dos acusados, juntando-os aos autos da ação penal. Impetrado Habeas no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, veio o indeferimento da ordem invocando, em síntese, argumentos político-criminais (alastramento da criminalidade organizada), institucionais (o constituinte teria praticamente equiparado o Ministério Público à magistratura), constitucionais e legais (o STF reconheceu a legalidade da investigação direta pelo MP e tanto a CF como a legislação infraconstitucional garantem a esse órgão a possibilidade de requisitar informações e documentos).

A leitura que faço do fundamento central do voto vencedor, do ministro Sebastião Reis Júnior, é a seguinte: não havendo autorização legal para que a Receita Federal revele dados fiscais protegidos por sigilo por requisição direta do Ministério Público, a prova assim obtida é ilícita e deve ser desentranhada. Nos limites franciscanos deste texto, examino a correção desse fundamento por meio do

manejo da dogmática dos direitos fundamentais, especificamente do direito à privacidade e à proteção de dados pessoais [2] (incorporado expressamente ao catálogo do artigo 5º pela recente EC 115/2022).

Certas atividades desempenhadas pela Receita (federal, estadual ou municipal), bem como pelo Ministério Público (no âmbito da persecução penal), intervêm em direitos fundamentais. A Receita, no que interessa a este texto, intervém no direito fundamental à proteção de dados pessoais e também no direito à privacidade. O Ministério Público, ademais de intervenções nesses direitos, o faz com o fim de convocar o aparato penal contra pessoas suspeitas da prática de infrações penais, o que poderá dar ensejo a uma outra intervenção em direito fundamental da mais alta relevância: o direito à liberdade. Nada mais correto, portanto, do que olhar para a decisão proferida pelo STJ com o olhar da estrutura constitucional de proteção de direitos fundamentais.

Direitos fundamentais são, em primeiro lugar, direitos de defesa dirigidos contra o Estado: a um direito fundamental corresponde um dever do Estado de se abster de intervir em seu âmbito de proteção [3]. A regra é, assim, a abstenção; a exceção, a intervenção, que só pode ser veiculada por lei em sentido formal (autorização democrática, artigo 5º, II, CF), que contenha uma norma *autorizativa* clara e proporcional [4].

Para que não se estabeleça um verdadeiro *backdoor* [5], que permita a violação contínua do sistema constitucional de proteção de direitos fundamentais (artigo 5º, II, artigo 60, §4º, CF), não se pode confundir *norma autorizativa* com *norma de competência* (no sentido de normas que estabelecem as *tarefas*, *funções* e *atribuições* de órgãos e agentes estatais [6]), e muito menos sacar normas de autorização de normas de competência [7]. Assim, ilustrativamente, o fato de "*o constituinte atribuir às polícias militares a competência para exercer policiamento ostensivo e preservação da ordem pública (artigo 144, §5º, CF) não implica, automaticamente, autorização para entrada no domicílio dos cidadãos, mesmo que isso seja necessário para o exercício de tais competências*" [8], a mesma lógica sendo aplicável à autoridade policial (vis-à-vis do disposto no artigo 6º do CPP) [9]. O mesmo vale, pelas mesmas razões para o Ministério Público. De sua atribuição de "*promover, privativamente, a*

ação penal pública, na forma da lei" e, para isso, de "*requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais*" (artigo 129, I e VIII, CF), não se deriva autorização para que seus membros entrem em domicílios, apreendam objetos, interceptem comunicações, acessem comunicações privadas armazenadas, compartilhem dados pessoais sem autorização legal, tenham acesso a dados protegidos por sigilo etc [10].

Se assim não fosse, fácil seria atraiçoar a garantia dos direitos fundamentais (artigo 5º, CF) se, logo após os garantir e proteger com a armadura da cláusula pétrea (artigo 60, §4º, CF), o constituinte, por meio de regras de competência, desse a qualquer servidor público autorização para os restringir ou mesmo ignorar. Caso se entendesse que normas (ainda que constitucionais) de competência consubstanciassem uma "carta branca" aos agentes estatais para que, a pretexto de "bem" cumpri-las, por exemplo, aplicassem uma sanção penal sem o devido processo legal, devassassem a privacidade ou restringissem a liberdade de expressão ou de reunião, o sistema constitucional de proteção de direitos fundamentais ruiria duas ou três páginas à frente de sua consagração, pois as regras de competência se sobreporiam às normas garantidoras de direitos fundamentais. A CF traria já em seu âmago uma contradição evidente e o disposto no artigo 60, §4º, CF, se tornaria letra morta. É por isso que, levando a sério o regime constitucional de proteção de direitos fundamentais, a afirmação de que *de uma regra de competência não decorre uma norma autorizativa* nada mais é do que uma decorrência lógica e necessária do direito posto.

A Receita Federal tem certas autorizações legais para intervenções em direitos fundamentais como a privacidade e a proteção de dados pessoais, especialmente no que diz respeito a ter um quadro bastante detalhado da "*situação econômica e financeira*" dos contribuintes e também do "*estado de seus negócios ou atividades*" (artigo 198, CTN). Uma série de dispositivos legais lhe concedem acesso a esses dados: seja obrigando cidadãos a os revelar, seja autorizando sua obtenção direta por autoridades tributárias . Ao formular essas autorizações, o legislador ponderou interesses, limitando-as e atrelando-as a certas finalidades: no caso, permitir a arrecadação de tributos. Ulteriores intervenções nesses direitos necessitarão de

autorização legal expressa e proporcional. A transferência de informações, por exemplo, é uma nova intervenção na medida em que implica restrição ao direito à privacidade (exposta a novos atores) e à proteção de dados pessoais (sob o aspecto do controle que se deve garantir a seu titular [11]). Também uma alteração de finalidade é uma intervenção.

O artigo 198 do CTN veda certas formas de tratamento dos dados relativos à "*situação econômica e financeira*" dos contribuintes e também ao "*estado de seus negócios ou atividades*". Esses dados não podem ser divulgados (ou, na linguagem da LGPD, não podem ser *transmitidos, distribuídos, comunicados, transferidos, difundidos*, artigo 5º, X), senão nas hipóteses previstas no próprio artigo 198, CTN, o qual, no que nos interessa, não autoriza a divulgação de dados ao Ministério Público (artigo 198, §§1º a 3º, CTN), senão por força de requisição de autoridade judiciária no interesse da Justiça (§ 1º, I).

O que o artigo 198, CTN (e mesmo o artigo 83 da Lei 9.430/1996), autoriza é a revelação dos dados estritamente necessários para formular uma representação fiscal para fins penais (§3º, I), ou seja, aquela que comunica a suspeita da prática de um crime *tributário* (artigo 83 da Lei 9.430/1996) — e não, como sucedeu no caso julgado, outros crimes [12]. E isso faz todo sentido.

De um lado, enquanto a comunicação de uma prática criminosa está limitada (finalidade) apenas às informações necessárias para a comprovação da suspeita de crime tributário (por exemplo, informações sobre certa renda omitida em determinado período de apuração, não recolhimento de certas quantias devidas em determinados meses), envolvendo, portanto, operações individualizadas; a revelação de quaisquer informações relativas à "situação econômica e financeira" dos contribuintes e também ao "estado de seus negócios ou atividades" implica em intervenção mais aguda nos direitos à privacidade e à proteção de dados pessoais, e é justamente por isso que o legislador exigiu, neste último caso, autorização judicial prévia. De outro lado, se a revelação diz respeito a práticas criminosas que não atingem a pretensão tributária, a própria finalidade da autorização legal seria traída, pois o legislador franqueou aos órgãos da administração tributária o recebimento de grande quantidade de informações

para a apuração e cobrança de *tributos*, não para a aplicação de sanções penais. Por fim, isso poderia acarretar verdadeira *fusão informacional* entre os dois órgãos [13], pois, por essa via, o Ministério Público teria acesso a um imenso conjunto de dados que o legislador outorgou *apenas* às autoridades tributárias para a *finalidade* de arrecadação de tributos, e não ao Ministério Público para a persecução penal de quaisquer práticas criminosas.

Por fim, uma consideração sobre um debate que já não pode mais ser adiado. O argumento, utilizado pelo tribunal federal que julgou o caso, de que não se trataria de revelação ilegal, mas, sim, de "transferência" de sigilo, não passa de uma burla de etiquetas. A transferência de dados pessoais implica e se presta a revelar a uma pessoa ou órgão informações (dados) que desconhecia. Quanto às informações tratadas neste texto, ela é uma forma de intervenção tanto no direito à privacidade (ao revelar informações sobre a vida privada a mais pessoas ou órgãos) quanto no direito à proteção de dados pessoais (por diminuir ou, no contexto legislativo atual, eliminar o controle dos dados por seus titulares) e, como visto, depende de autorização em lei proporcional. Ou seja, transferência de dados entre autoridades públicas só são lícitas quando autorizadas por lei clara e proporcional. Nem atos inferiores à lei (convênios, portarias, acordos etc.), nem mesmo decisões judiciais têm o condão de permitir aquilo que os representantes democráticos não permitiram [14].

A solução dada pelo STJ à questão leva o princípio da legalidade e, portanto, o sistema constitucional de proteção de direitos fundamentais a sério e merece ser recebida com respeito reverencial.

---

[1] STJ, RHCs 83.233 e 83.447, 3ª Seção, acórdãos pendentes de publicação. Os votos vencedores e vencidos nos dois casos estão disponíveis aqui na **ConJur**. Os recursos foram providos por maioria (6x3). O caso também foi objeto de matérias em periódicos de grande circulação, como o *Estadão* e o *Valor Econômico*.

[2] Fiz um exame semelhante, mas mais alongado, no texto ESTELITA, Heloisa, O RE

1.055.941: um pretexto para explorar alguns limites à transmissão, distribuição, comunicação, transferência e difusão de dados pessoais pelo Coaf, Revista de Direito Público, v. 18, n. 100, p. 606–636, 2021 (acessível aqui). Desse texto extraio as premissas aqui utilizadas bem como o apoio doutrinário e jurisprudencial ali colacionado, parte dele citado ao longo deste texto.

[3] GRECO, Luís, O inviolável e o intocável no direito processual penal: Considerações introdutórias sobre o processo penal alemão (e suas relações com o direito constitucional, o direito de polícia e o direito dos serviços de inteligência). In: WOLTER, Jürgen. O inviolável e o intocável no direito processual penal: reflexões sobre dignidade humana, proibições de prova, proteção de dados (e separação informacional de poderes) diante da persecução penal. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2019, p. 21–82, p. 35; GLEIZER, Orlandino; MONTENEGRO, Lucas; VIANA, Eduardo. O direito de proteção de dados no processo penal e na segurança pública. São Paulo: Marcial Pons, 2021, p. 103, 118–123; DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. 8. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 179 ss.

[4] Mais detidamente e com ulteriores referências, ESTELLITA, O RE 1.055.941..., p. 609-612.

[5] Uma backdoor, ou, porta dos fundos, é um método de contornar uma medida de proteção (criptografia, autenticação etc.) em sistemas computacionais.

[6] No artigo acima citado, usei o termo competência para ser fiel à escolha linguística feita por Greco, que não o limita à competência jurisdicional, mas o estende também a normas que determinam as tarefas, funções e atribuições de órgãos e agentes estatais. Ali adverti que talvez o termo atribuição fosse mais adequado ao ambiente jurídico brasileiro, onde o sentido da expressão competência está bastante atrelado ao de jurisdição. Para manter a homogeneidade entre os textos, também empregarei o termo competência, mas no sentido que lhe dá Greco.

[7] GRECO, O inviolável e o intocável..., p. 37-38.

[8] GLEIZER, MONTENEGRO, VIANA, O direito de proteção de dados..., p. 42.

[9] Manifestação dessa confusão se vê no parecer oferecido pela PGR no ARE 1.042.075, em 8/10/2021, que trata do acesso ao conteúdo de smartphone apreendido pela polícia. Ali se toma a norma de competência do artigo 6º do CPP como se fosse uma norma autorizadora de intervenção em direitos fundamentais.

[10] Em sentido similar, reportando-se ao § 161 I S. 1 StPO (Código de Processo Penal alemão), que garante ao ministério público o poder de realizar diligências investigativas diante da suspeita da prática de crime ou de fazê-lo por meio da polícia, afirma Rogall que tal norma não autoriza a intervenção em direitos fundamentais, que só podem ser feitas pelo ministério público diante de normas legais de autorização veiculadas de forma clara (ROGALL, Klaus, Moderne Fahndungsmethoden im Lichte gewandelten Grundrechtsverständnisses. Goltdammer's Archiv für Strafrecht, v. 1985, p. 1–27, p. 6-7).

[11] BIONI, Bruno Ricardo. Proteção de dados pessoais: a função e os limites do consentimento. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 94; ROGALL, Moderne Fahndungsmethoden…, p. 11-12.

[12] Estelionatos podem ser praticados contra o patrimônio público, indubitavelmente, e falsidades lesam a fé pública, todavia não foram contemplados na autorização legal do artigo 83 da Lei 9.430/1996. Se há aqui uma lacuna, é problema que tem de ser solucionado pelo legislador, único autorizado a veicular novas intervenções em direitos fundamentais.

[13] Em sentido similar, GRECO, Luís; LEITE, Alaor. Discussão do Supremo sobre caso Coaf joga luz em lacuna legislativa. Folha de S. Paulo, 19/11/2019, com relação ao Coaf.

[14] A prática também tem interessantes repercussões no âmbito da prática do crime de violação de sigilo profissional (artigo 154, CP; artigo 10, LC 105/2001).

Heloisa Estellita é parecerista, consultora e professora da Escola de Direito de São

Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

Revista **Consultor Jurídico**, 17 de fevereiro de 2022, 9h13

CAPÍTULO 2022

15

Contornos da punibilidade da redução fraudulenta de imposto de renda à luz dos incentivos fiscais da Lei Rouanet

Heloisa Estellita e Adriano Teixeira

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; TEIXEIRA, Adriano. Contornos da punibilidade da redução fraudulenta de imposto de renda à luz dos incentivos fiscais da Lei Rouanet. **Revista do Advogado**, São Paulo, n. 154, p. 73-83, jun. 2022.

AASP Editora

Revista do Advogado

Nº 154 | JUN | 2022

Crimes tributários

Contornos da punibilidade da redução fraudulenta de imposto de renda à luz dos incentivos fiscais da Lei Rouanet.

Por Heloisa Estellita e Adriano Teixeira

Contornos da punibilidade da redução fraudulenta de imposto de renda à luz dos incentivos fiscais da Lei Rouanet.

Foto: Divulgação

HELOISA ESTELLITA

Consultora e parecerista. Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

Foto: Divulgação

ADRIANO TEIXEIRA

Consultor. Doutor em Direito pela Ludwig-Maximilians-Universität, de Munique. Professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas.

SUMÁRIO

1. Introdução

2. Modalidades de captação de recursos no âmbito do Pronac (Lei nº 8.313/1991)

3. Figura típica incidente na hipótese narrada

4. Concurso aparente de normas

Bibliografia

1. Introdução

O texto que apresentamos é a versão resumida,[1] anonimizada e adaptada de um parecer emitido para responder à seguinte indagação: Qual é a figura típica incidente na hipótese de um patrocinador que reduz fraudulentamente o pagamento devido a título de imposto de renda por meio da escrituração de patrocínio a projeto cultural instituído pela Lei Rouanet (Pronac)? Tal conduta se ajustaria aos elementos típicos do estelionato majorado (art. 171, § 3º, do Código Penal – CP)?

2. Modalidades de captação de recursos no âmbito do Pronac (Lei nº 8.313/1991)

A Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991 (adiante, Lei Rouanet), instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac), cuja finalidade é captar e canalizar recursos para o setor artístico por meio da criação de um Fundo Nacional de Cultura (FNC), de Fundos de Investimento Cultural e Artístico e incentivo a projetos culturais (arts. 1º e 2º). Duas grandes modalidades de captação e incentivo foram estabelecidas: uma por meio de *fundos* e posterior *repasse* aos projetos culturais (ver item 2.1); outra por meio da canalização de recursos privados *diretamente* para as entidades promotoras de eventos artísticos, com posterior redução desses valores do imposto de renda a pagar (ver item 2.2).

2.1. Captação de recursos para fundos e ulterior destinação dos recursos para projetos culturais

Na primeira modalidade, ou há a captação de *recursos privados na forma de fundos de investimento*, disciplinados pelas normas gerais que regem esses fundos e submetidos às regras e competência da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) (art. 8º e ss. da Lei Rouanet); ou há a *captação de recursos predominantemente públicos* para um fundo de natureza contábil, denominado FNC, cujos aportes serão feitos com *recursos do Tesouro Nacional*, doações, subvenções, saldos não utilizados em outros projetos, fundos regionais, etc. (art. 5º). No primeiro caso, trata-se de valores *privados*; no segundo, de valores *públicos* previamente alocados no FNC, administrados pelo Ministério da Cultura e posteriormente transferidos (aplicados) a projetos culturais previamente aprovados (art. 4º, §§ 1º e 2º, da Lei Rouanet, com a redação dada pela Lei nº 9.874/1999).

2.2. Incentivo mediante patrocínio direto

A questão submetida para parecer, todavia, não diz respeito à primeira modalidade (fundos), mas à segunda: a concessão de incentivo fiscal para o contribuinte de imposto de renda que doar ou patrocinar diretamente projetos culturais aprovados no âmbito da Lei Rouanet (todos os dispositivos adiante referidos são desse diploma legal). Nessa modalidade, os contribuintes *podem* abater do imposto de renda a pagar as quantias efetivamente despendidas nos projetos especificados pela lei, nos limites e condições estabelecidas na legislação do imposto sobre a renda (art. 18, *caput* e § 1º), atualmente em 4% do IR devido calculado pela alíquota de 15% (não entra no cômputo a alíquota adicional de 10%).

São duas as modalidades de *incentivo*. Os projetos especificados no art. 18, § 3º, "*permitem abatimento de 100% do valor efetivamente despendido pelo patrocinador ou apoiador*" (observado o limite de 4% do IRPJ), todavia tal despesa é indedutível para fins de IRPJ (art. 18, § 2º).[2] Tais projetos dependem de aprovação prévia da autoridade competente, que será veiculada por meio de publicação de ato

1. A versão integral, igualmente anonimizada, foi publicada na *Revista do Instituto de Ciências Penais*, aberta e acessível neste endereço: https://www.ricp.org.br/index.php/revista (acesso em: 7 abr. 2022).

2. Disponível em: http://rouanet.cultura.gov.br/perguntas_frequentes_28_12/. Acesso em: 9 nov. 2018.

oficial, do qual constarão o nome do projeto e a instituição por ele responsável, o valor autorizado para a obtenção de doações e patrocínios e o seu prazo de validade (art. 18, § 6º). A efetivação do patrocínio se dá por transferência bancária *direta* de *valores do patrimônio do patrocinador* (pessoa física ou jurídica contribuinte do imposto de renda) para o *patrimônio da entidade beneficiada/captadora*, por meio de depósito em conta bancária específica de sua titularidade (art. 23, inciso II, c.c. art. 29).[3]

Projetos culturais aprovados nos termos da Lei Rouanet poderão receber os incentivos do art. 26.

Os demais projetos culturais que não se enquadrem nos segmentos previstos no art. 18, § 3º, mas sejam aprovados nos termos da Lei Rouanet, poderão receber os incentivos do art. 26, que se limitam a 40% das doações e 30% dos patrocínios (art. 26, inciso II), mas são integralmente dedutíveis como despesas operacionais (art. 26, § 1º).

Sob o ponto de vista do *patrocinador*, efetivada a transferência bancária para a conta de outra pessoa de Direito Privado (o agente cultural beneficiado/captador), o gozo do benefício tributário se dará em momento *ulterior*, quando da apuração mensal do montante a pagar e respectivo recolhimento do imposto de renda (art. 26, *caput*). É somente neste momento e oportunidade que o patrocinador *poderá "deduzir do imposto de renda devido"* calculado pela alíquota de 15% (exclui-se o adicional), até o limite de 4% (art. 5º da Lei nº 9.532/1997), as quantias efetivamente transferidas aos projetos incentivados.

3. O acompanhamento do projeto fica a cargo da SEC-PR ou órgão delegado (art. 20) e a comprovação de que os valores recebidos a título de patrocínio foram efetivamente aplicados é obrigação da entidade captadora (art. 21). Às entidades incentivadoras (no que nos interessa, pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda) cumpre comunicar à autoridade pública competente os aportes financeiros realizados (art. 21).

A *despesa contábil* registrada como *patrocínio* poderá ser deduzida como despesa operacional nos projetos do art. 26 (§ 1º) e será indedutível naqueles do art. 18 (§ 2º). Tal distinção é relevante porque, se dedutível, haverá redução da base de cálculo do tributo, se não dedutível, implicará redução direta da parcela de imposto de renda devida. Em ambos os casos (arts. 18 e 26), o *incentivo* está limitado a 4% do imposto de renda devido no período, o que implica dizer que sem IRPJ a *pagar* não há *incentivo*.

Trata-se, assim, de uma *renúncia do ente tributante ao recebimento de valores* que lhe seriam devidos a título de tributo e dos quais abre mão por razões extrafiscais, no caso da Lei Rouanet, para o apoio à cultura.

3. Figura típica incidente na hipótese narrada

Para selecionar as figuras típicas às quais se poderia, *prima facie*, subsumir a conduta, é necessário descrever suas *características essenciais*: a) transferência de recursos privados para pessoa igualmente privada; b) transferência feita a título de patrocínio para projeto cultural no âmbito do Pronac; c) falsidade dos registros relativos ao benefício (fraude) da Lei nº 8.313/1991; d) inserção dessa informação falsa em documento particular de apuração do imposto de renda; e) utilização dessa informação para a redução do tributo a pagar; e, consequentemente, f) redução do montante pago a título de imposto de renda de pessoa jurídica. Em suma, *trata-se da prestação de informação falsa ou inexata à autoridade fiscal com a obtenção da redução do pagamento do crédito tributário*, hipótese que evoca o exame das seguintes figuras típicas: arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e art. 40 da Lei Rouanet. Como a consulta se reporta expressamente à figura do estelionato, será ela igualmente considerada.

3.1. Art. 171 do Código Penal

3.1.1. Considerações sobre o tipo penal do estelionato

O crime de estelionato, previsto no art. 171 do CP,[4] é um tipo penal complexo, composto de diversas elementares típicas, que devem se configurar *cumulativamente*. Trata-se de um crime material, que exige um resultado típico externo: o prejuízo ou dano patrimonial suportado pela vítima.

O estelionato é um crime relacional, ou seja, pressupõe uma *participação ativa* da vítima. Mais concretamente: pressupõe que o autor do crime tenha, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento, induzido a vítima a erro e que, em virtude desse erro, *a vítima realize uma disposição patrimonial, sofrendo um prejuízo* (HUNGRIA, 1955, p. 41).[5] Essa é, inclusive, uma das características que difere o estelionato do furto: enquanto no primeiro o dano patrimonial deriva de *ato de disposição da vítima*,[6] no furto o dano decorre de *acesso direto do agente à coisa alheia*, sendo o eventual emprego de engodo uma qualificadora, pois dirigido a distrair a atenção do *dominus* para facilitar a subtração da coisa. O prejuízo, no estelionato, deve corresponder à vantagem ilícita entregue ao autor *pela vítima*. Ou seja, *sem uma ativa participação da vítima* (ou de seu representante ou intermediário), *não há que se falar em estelionato*.[7] Os elementos típicos que caracterizam essa necessária atuação da vítima são o *erro* e a *disposição patrimonial*.

Na hipótese sob exame – suposto pagamento a menor do imposto de renda via abatimento fraudulento de patrocínio no âmbito da Lei Rouanet –, não nos parece configurada a prática de estelionato, justamente pela ausência dos elementos anteriormente mencionados.

3.1.2. A elementar do erro como causa da disposição patrimonial pela vítima

O *erro* é o requisito de tipicidade do estelionato, que se afigura como *elo entre a ação fraudulenta do autor e a disposição patrimonial* realizada pela vítima (HOYER, 2014a, Nm. 62) e define-se como a "*falsa ou nenhuma representação da realidade concreta*" (HUNGRIA, *op cit.*, p. 204).[8] Primeiro, há que se estabelecer quem é o sujeito vítima do erro, que não precisa se confundir com a *vítima do prejuízo patrimonial* (HUNGRIA, *op cit.,* p. 205). Vítima do prejuízo patrimonial seria, *in casu*, o Estado; já o sujeito ou sujeitos possivelmente submetidos a erro seriam os funcionários do Ministério da Cultura (MinC). Na dogmática do estelionato, há muito se abandonou a ideia do erro como um fenômeno mecânico, automaticamente produzido na vítima mediante a conduta fraudulenta do autor. Não se pode analisar a presença da elementar típica do erro sem se investigar o comportamento da vítima. Se esta, por exemplo, percebe a falsidade da informação que lhe é fornecida pelo autor, não há de se falar em erro. Parte relevante da doutrina vai além e, mediante proposta de redução teleológica do tipo, propugna que se negue a presença do erro quando a vítima possui motivos concretos para duvidar da veracidade das informações fornecidas pelo autor (AMELUNG, 1977, p. 1 e ss., p. 16; SCHÜNEMANN, 2002, p. 62; SCHÜNEMANN, 2006, p. 31).[9] No entanto, não é preciso aderir a essa abordagem, que ficou conhecida como "vitimodogmática", para reconhecer que há uma zona de *responsabilidade da vítima*

4. CP: "Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento: Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, de quinhentos mil réis a dez contos de réis".

5. Segundo Hungria (1955, p. 41), a fraude característica do estelionato não tem por escopo distrair a vítima da vigilância do bem, "mas captar-lhe o consentimento, viciado pelo erro a que é induzido".

6. Esclarece Hungria (*ibid.*, p. 211): "o agente obtém que a coisa lhe seja entregue *alienationis causa*, induzindo a erro o *dominus*".

7. Cf., no Brasil, Fragoso (1988, p. 448) e Hungria (*op cit.*, p. 211). Na Alemanha, Gössel (1985, p. 125).

8. De forma semelhante, na moderna doutrina alemã, Saliger (2013, Nm. 88).

9. A respeito, com diversas referências: Muñoz Conde (2004, p. 103).

no estelionato que se expressa na elementar típica do erro (MUÑOZ CONDE, *op. cit.*, p. 96 e ss.). Desse modo, há casos em que se pode dizer que a vítima ignorou deliberadamente o perigo (a falsidade das informações) e que, portanto, colocou-se livremente em risco. Essa consciente *autocolocação* em perigo, como nos ensina a teoria da imputação objetiva, tem o condão de afastar a tipicidade do estelionato (SALIGER, *op. cit.*, p. 96).

A análise da presença da elementar típica do erro relaciona-se à questão da prerrogativa e do dever de fiscalização do MinC.

Assim, a análise da presença da elementar típica do erro relaciona-se diretamente à questão da prerrogativa e do dever de fiscalização do MinC. O art. 7º do Decreto nº 5.761/2006, que regulamenta a Lei Rouanet, prevê que "programas, projetos e ações culturais aprovados serão acompanhados e avaliados tecnicamente pelos órgãos competentes do Ministério da Cultura". Diante disso, há três cenários possíveis, um em que se pode afirmar o erro e dois em que ele deve ser negado. No primeiro cenário, haveria efetiva fiscalização do MinC, mas, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento, conseguiu-se ocultar a destinação imprópria dos recursos. Poder-se-ia falar em indução a erro do Estado pelo agente privado. No segundo, haveria efetiva fiscalização do MinC, que sabia da destinação inadequada dos recursos. Nessa hipótese, o conhecimento da vítima excluiria qualquer possibilidade de erro.[10] Poder-se-ia até falar em aquiescência da vítima, ou seja, de uma autolesão consciente, figura inteiramente avessa à caracterização do estelionato. No terceiro cenário, não haveria efetiva fiscalização do MinC, ao arrepio da lei. Nesse caso, do ponto de vista formal ou meramente linguístico, poder-se-ia cogitar de um erro do Estado. No entanto, tratar-se-ia de um erro pelo qual a própria vítima seria (cor)responsável, por força de lei, o que afastaria a tipicidade do estelionato.

Em suma, uma imputação a título de estelionato não pode ser realizada sem uma atenta análise do comportamento da vítima, mormente quando, como no caso em tela, a prescrição e atribuição desse comportamento é predeterminada legalmente.

3.1.3. A elementar da disposição patrimonial

O elemento cuja ausência mais salta aos olhos na situação narrada pelos consulentes diz respeito à elementar da *disposição patrimonial*, e que é o elemento de ligação entre o erro e o prejuízo patrimonial da vítima (HOYER, 2014a, Nm. 85) que caracteriza o estelionato como delito em que a própria vítima, induzida a erro por terceiro, provoca a si mesma um prejuízo de ordem patrimonial (HEFENDEHL, 2018, Nm. 277).

Na descrição das modalidades de captação e destinação de recursos no âmbito do Pronac, vimos que (a) uma delas envolve incentivos financeiros incidentes sobre a *despesa pública* (patrimônio público), quando se tratar de recursos do FNC, e que a outra (b) envolve incentivo que implica aporte de *recursos privados* (do patrimônio de pessoa jurídica de Direito Privado) *diretamente* no projeto cultural, por meio de transferência direta entre patrocinador e entidade captadora, aporte esse que *poderá* ser posteriormente utilizado pelo patrocinador frente ao ente tributante para a redução do *quantum* a pagar a título de imposto de renda (pelo olhar do ente tributante, uma renúncia fiscal). Na linguagem da dogmática do delito de estelionato, a hipótese narrada pelos consulentes *não* envolve um ato de disposição patrimonial de um órgão público em benefício seja do patrocinador, seja da entidade captadora.

10. Isso não é um problema para o crime tributário, que não pressupõe necessariamente ou positivamente o erro da vítima estatal, mas sim para o estelionato. A respeito, Herbertz (2012, p. 323 e ss.).

O ato de disposição patrimonial se dá de pessoa jurídica de Direito Privado (patrocinador) em favor de pessoa jurídica de Direito Privado (agente cultural/entidade captadora). Por essa razão, sob o ponto de vista dessa elementar típica, se de estelionato se pudesse falar, ele envolveria, de um lado, o agente cultural/entidade captadora (como autor do crime) e, de outro, o patrocinador (como vítima). Assim, já por essa razão, a conduta narrada pelos consulentes não se ajusta à figura do art. 171 do CP. Mas há mais.

Porém, mesmo na *relação entre patrocinadora e ente tributante*, temporalmente ulterior, *não há ato de disposição patrimonial do Estado* (que seria a vítima) em favor da pessoa jurídica de Direito Privado (que seria o agente) mediante erro, pela singela razão de que *inexiste uma transferência de recursos públicos do patrimônio do Estado* ao patrimônio da patrocinadora, pessoa jurídica de Direito Privado, em virtude de um ato artificioso desta.

Lembremos: a hipótese ora analisada *não* trata da *captação de recursos predominantemente públicos* para um fundo de natureza contábil, denominado FNC, posteriormente destinados a projetos culturais (cf. art. 5º da Lei Rouanet). Aqui se trata da não transferência de parte do patrimônio da pessoa jurídica de Direito Privado (patrocinadora) ao patrimônio público (da pessoa política titular da pretensão), transferência esta devida em virtude da existência de uma pretensão tributária da pessoa política (no caso, a União) frente à pessoa jurídica que auferir renda, em uma palavra: um *crédito tributário*.[11] Essa não transferência teria por objeto (*quantum*) justamente os valores do abatimento de percentual da verba gasta com o patrocínio e que seriam devidos à União como pagamento do crédito tributário desta face ao contribuinte.[12]

Nesse caso, há o não pagamento de parte da quantia devida a título de imposto de renda (crédito tributário) por meio (a) do abatimento fraudulento na parcela devida a título de imposto de renda do patrocínio ou (b) da redução da base de cálculo por meio da inserção de despesas operacionais não incorridas, ou seja, fraudulentas. Em qualquer desses casos, trata-se de *crime tributário*. A segunda hipótese (b) assemelha-se à dos casos de pagamento a menor do imposto de renda de pessoa física alcançada por meio da redução da base de cálculo do imposto por meio de *deduções de despesas médicas fictícias*. Tais casos, sabem todos,[13] subsumem-se à figura do art. 1º da Lei nº 8.137/1990.

Como se vê, os fatos em análise não realizam os pressupostos típicos do art. 171 do CP. Resta, portanto, analisar a incidência de alguma espécie de crime tributário que, *em tese*, mais se amoldaria à hipótese fática ora examinada.

3.2. Os crimes tributários

3.2.1. Introdução

Demonstrado que do que se trata é de não pagamento de parcela da quantia devida a título de imposto de renda, a hipótese invoca o exame das figuras típicas que protegem a arrecadação tributária e, dentre elas,[14] são pertinentes as seguintes: arts. 1º e 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/1990 e art. 40

11. Art. 3º do CTN. É também o objeto da conduta (crédito tributário) que permite apartar o crime tributário do crime de apropriação indébita, que tem por objeto o direito de propriedade, como observa Sánchez-Ostiz Gutiérrez (2003, p. 109).

12. Mesmo em países que conhecem a fraude de subvenções, como a Alemanha (§ 264 do StGB) ou a Espanha (art. 308 do CP), é pressuposto da tipicidade dessa modalidade que haja a »

» transferência de recursos públicos ao contribuinte/subvencionado. A redução do *quantum* a pagar pelo desfrute indevido de incentivos fiscais não se ajusta a tal conduta e configura sempre o crime tributário (art. 305.1 do CP, na Espanha; § 370 do AO, na Alemanha) como se colhe de Hoyer (2014b, Nm. 2); Tiedemann (2017, Nm. 725); Heger (2018, Nm. 5); Ferré Olivé (2018, p. 426), quem, inclusive, separa as figuras típicas do Título XIV do CP espanhol entre *delitos contra o sistema de ingressos* (crimes tributários, fraude contábil, crimes aduaneiros, etc.) e *delitos contra o sistema de gastos* (fraude de subvenções) (cf. p. 393 e 681).

13. Cf., ilustrativamente, apenas no STJ, EREsp nº 1.154.361; AgRg no REsp nº 1.154.371; AgRg no REsp nº 136.671; HC nº 255.704; AgRg no REsp nº 1.187.179; HC nº 111.843.

14. É nosso entendimento que os crimes que protegem a arrecadação tributária são os definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990; arts. 168-A, 334, *caput*, e 337-A do CP; e art. 40 da Lei nº 8.313/1991.

da Lei Rouanet. Em função de suas estruturas típicas, esses dispositivos podem ser assim agrupados: a) as figuras do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e do art. 40 da Lei Rouanet exigem a redução do imposto a pagar *por meio do emprego de expedientes fraudulentos*; b) a figura do art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/1990, por sua vez, criminaliza condutas que afetam a arrecadação tributária *sem* demandar, necessariamente, o emprego de expedientes fraudulentos.

3.2.2. A tutela penal dos incentivos fiscais em casos de ataque ao sistema de ingresso de recursos aos cofres públicos: a renúncia a receitas tributárias

A expressão "incentivos ou benefícios fiscais" não goza de um conteúdo semântico preciso em nosso ordenamento jurídico.[15] Se indubitavelmente alcança a renúncia a receitas tributárias, ou seja, o *sistema de ingresso* de valores oriundos da incidência das normas tributárias (cf. LC nº 101/2000, art. 14, § 1º), há disputa se abarcaria também o *sistema de gastos públicos*, ainda que atrelados a fenômenos tributários. A distinção pode ser relevante para a correta subsunção das condutas que impliquem ataque a esses incentivos ou benefícios fiscais, razão pela qual cumpre examinar os dispositivos penais pertinentes à luz dessa distinção.

3.2.2.1. Art. 1º da Lei nº 8.137/1990

Dúvida não há de que o art. 1º da Lei nº 8.137/1990 cuida do aspecto relativo ao recebimento de tributos, ou seja, de *ingresso de valores aos cofres públicos* devidos em virtude da ocorrência de fatos imponíveis. *Grosso modo*, o emprego de meios fraudulentos (em sentido amplo) tem por finalidade e resultado o não pagamento ou o pagamento a menor de tributos devidos. Não se trata, aqui, portanto, da proteção do sistema de gastos públicos, mesmo que atrelados a fenômenos tributários. Consequência disso é que, como visto, o uso de meio fraudulento para obter a *restituição* de tributos já anteriormente recolhidos (antecipados) pelo contribuinte ao Estado implica ataque ao sistema de gastos públicos e não encontra subsunção no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, mas sim no disposto no art. 171, § 3º, do CP. Já as formas fraudulentas utilizadas como meio para obtenção de incentivos fiscais que impliquem renúncia pelo Estado aos valores a que faria jus em virtude da incidência da norma tributária recairiam sob o âmbito de incidência do art. 1º da Lei nº 8.137/1990.

Dúvida não há de que o art. 1º da Lei nº 8.137/1990 cuida do aspecto relativo ao recebimento de tributos.

3.2.2.2. Art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/1990

Mas também o art. 2º, inciso IV, da Lei nº 8.137/1990, presta tutela penal aos incentivos fiscais. A forma de ataque aqui recai sobre a frustração direta da finalidade extrafiscal[16] para a qual foi concedido o incentivo, sem que se exija o emprego de fraude como meio para obtenção de incentivos fiscais.

Se dúvida não há quanto à incidência deste art. 2º, inciso IV, no caso de incentivos fiscais que impliquem redução da área de abrangência da norma de incidência ou renúncia ao crédito tributário ou ao seu pagamento (tutela do sistema de *ingressos*), o mesmo não se pode dizer quanto à tutela de

15. Sobre a imprecisão semântica da expressão "incentivos ou benefícios fiscais" no Brasil, cf. Nelson (2018, p. 16) e Schoueri (2005, p. 57).

16. Ou seja, utilização do tributo com o fim imediato de interferir na realidade social e econômica e mediato de arrecadar receita pública (ESTELLITA, 2001a, p. 126). A extrafiscalidade se manifesta por meio de incentivos e desestímulos fiscais. Interessam-nos os primeiros.

outras formas de incentivo que afetam o sistema de *gastos* públicos. Isto também decorre da não definição, em nosso Direito Positivo, do conteúdo semântico da expressão "incentivos fiscais". Caso se entenda a expressão no sentido de renúncia parcial ao recebimento do crédito tributário por parte do Estado, o dispositivo protegeria apenas o sistema de ingresso de valores aos cofres públicos; caso se entenda também como abarcando os gastos públicos, ou seja, transferência de valores dos cofres públicos ao agente beneficiado, o dispositivo protegeria não só sistema de ingressos de valores aos cofres públicos, como também o sistema de gastos públicos. Inobstante a ausência de definição legal para o termo, há que se diferenciar os benefícios ou incentivos *fiscais* dos benefícios ou incentivos *financeiros*: os primeiros envolvem *renúncia de receita*, os segundos envolvem *despesas públicas*, e, ademais, estão submetidos a regimes contábeis diversos.[17] O art. 40 da Lei Rouanet criou figura típica que tutela especificamente o sistema de ingresso de valores aos cofres públicos no âmbito dos incentivos, que institui:

"Art. 40 - Constitui crime, punível com reclusão de dois a seis meses e multa de vinte por cento do valor do projeto, obter redução do imposto de renda utilizando-se fraudulentamente de qualquer benefício desta Lei".

3.2.2.3. O art. 40 da Lei Rouanet

Como visto, a Lei Rouanet estatuiu duas formas distintas de incentivo à cultura: uma envolvendo a captação de recursos, posteriormente transferidos a projetos culturais (sistema de *gastos* públicos); outra implicando renúncia parcial ao recebimento de valores devidos em virtude da prática de fatos imponíveis do imposto de renda (crédito tributário) (sistema de *ingresso* de valores aos cofres públicos). A tutela penal especial dada pelo art. 40 *não* alcança, porém, as duas formas de incentivo. Ela se reporta exclusivamente à segunda dessas modalidades, dirigindo-se aos incentivos fiscais relacionados ao sistema de ingresso de valores aos cofres públicos.

Trata-se, assim, de figura construída sobre a mesma base estrutural do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 (ESTELLITA, *op cit.*, p. 211-212),[18] mas com dois elementos especializantes: (i) o tributo reduzido é apenas e tão somente o imposto sobre a renda; e (ii) sua redução é apenas aquela causada pelo gozo indevido do incentivo fiscal previsto na Lei Rouanet, ou seja, a invocação da execução de um patrocínio direto a atividades culturais, seja na modalidade do art. 18, § 3º, seja na do art. 26.

A conduta narrada pelos consulentes, portanto, parece ajustar-se tanto à figura típica do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, como àquela do art. 40 da Lei Rouanet, o que nos obriga a determinar se estamos diante de um concurso real ou aparente de normas.

4. Concurso aparente de normas

Na eventual hipótese de imputação de alguns ou de todos os delitos anteriormente analisados, isso não implicaria, automaticamente, a punibilidade dos agentes por todos eles. Sobretudo porque as supostas infrações teriam sido praticadas mediante uma única ação – ou, no máximo, mediante uma única *unidade jurídica de ação*[19] –, que foi o patrocínio via Lei Rouanet com vistas à obtenção de incentivo fiscal, o que impede que se fale em um concurso (real) de crimes e sugere a provável ocorrência de *um concurso de leis ou conflito aparente de normas*.

17. Cf. os textos reunidos na obra coletiva dedicada ao tema dos incentivos fiscais: MACHADO, 2015.

18. No mesmo sentido, Kuhlen (2012, p. 8-9), que se refere à redução do tributo a pagar por meio do desfrute indevido de benefícios fiscais como apenas e tão somente uma forma (*pars pro toto*, em suas palavras) da prática do crime de fraude tributária (Steuerhinterziehung, § 370 do AO), muito embora o resultado no tipo penal alemão tenha abrangência maior do que o do nosso art. 1º da Lei nº 8.137/1990 (cf. GAEDE, 2017, Nm. 139 e ss.).

19. Cf. Horta (2007, p. 44); Roxin (2003, p. 804).

Um *conflito ou concurso aparente de normas* se dá quando, por meio de uma ou mais ações, tem-se, formalmente, a realização de mais de um tipo penal cujos conteúdos de injusto ou significação delitiva coincidem ou se sobrepõem. Nesses casos, a aplicação de uma norma penal excluirá a aplicação das demais para evitar a dupla punição pela realização de apenas um injusto penal (*ne bis in idem*).[20] No caso em análise, há de se cogitar um conflito aparente de normas, sobretudo entre *as figuras típicas do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e do art. 40 da Lei Rouanet*.[21]

A convivência dessas duas normas no Direito Positivo só pode ser explicada pelo princípio da *especialidade*, que se manifesta quando um dos tipos realizados está necessariamente contido em outro, quando se tem, portanto, uma relação de ordem lógico-conceitual entre os tipos (HORTA, *op cit.*, p. 114; PUPPE, 2017, nm. 9). O tipo penal do art. 40 é especial relativamente ao do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 porque, como dito, é portador de dois elementos especializantes: *a espécie tributária* (o imposto de renda) e *a modalidade de conduta* (utilização fraudulenta de algum benefício previsto apenas e exclusivamente na Lei Rouanet). Assim, enquanto a redução de quaisquer impostos por meio do uso fraudulento de quaisquer benefícios fiscais encontra guarida no tipo penal do art. 1º da Lei nº 8.137/1990; a redução do imposto de renda pelo uso fraudulento dos benefícios previstos na Lei Rouanet subsume-se ao tipo penal do art. 40, que é *especial* e *posterior* ao do art. 1º da Lei nº 8.137/1990.[22] Conclui-se, assim, que, mesmo na hipotética realização de múltiplos tipos penais, deve prevalecer (caso haja suporte fático-probatório) somente o delito previsto no art. 40 da Lei Rouanet, por força do princípio da especialidade. ●

20. Entre nós, cf. Horta (*op cit.*, p. 18 e ss., *passim*); Santos (2017, p. 400-402); na Espanha, cf. Escuchuri Aisa (2004, p. 120 e ss.); García Albero (1995, especialmente p. 321 e ss.); na Alemanha, cf. Honig (1927, p. 1); Roxin (*op cit.*, p. 846). Sobre a incorporação desse princípio ao Direito Positivo pátrio, cf. STF, HC nº 80263, Tribunal Pleno, DJ de 27/6/2003; sobre a regra do *ne bis in idem* ser o fundamento da consunção, STJ, HC nº 405.448, DJe de 26/9/2017, *a contrario sensu*.

21. Também poder-se-ia cogitar de um conflito entre a norma do estelionato e dos demais crimes tributários. No entanto, essa análise teria valor meramente teórico, eis que se verificou que, na hipótese, o tipo penal do estelionato não se realizou.

22. Essa relação de especialidade foi, inclusive, expressamente reconhecida e de forma, s.m.j., inédita, em decisão do TRF da 3ª Região no HC nº 0004307-79.2017.4.03.0000-SP (e-DJF3 de 27/8/2018). Ali, o tribunal considerou a existência de "um aparente conflito de normas, pois o MPF imputa ao paciente a prática do delito de estelionato majorado (CP, art. 171, § 3º), enquanto os impetrantes defendem que a conduta do paciente amolda-se, em tese, ao crime do art. 40 da Lei nº 8.313, de 23/12/1991, conhecida como Lei Rouanet". Uma relação de especialidade semelhante se estabelece entre o art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e as normas incriminadoras dos arts. 337-A e 334, *caput*, do CP, cf. Estellita (2001b, p. 309-350, *passim*).

BIBLIOGRAFIA

AMELUNG, Knut. Irrtum und Zweifel des Getäuschten beim Betrug. *GA*, 1977.

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

CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

ESCUCHURI AISA, Estrella. *Teoría del concurso de leyes y de delitos*: bases para una revisión crítica. Granada: Comares, 2004.

ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001a.

ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: arts. 168-A e 337-A do CP – aspectos gerais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 36, 2001b.

ESTELLITA, Heloisa; BOTTINI, Pierpaolo Cruz. Extinção da punibilidade no RERCT: figuras penais contempladas e (algumas das) excluídas. *In*: ESTELLITA, Heloisa. PAULA JÚNIOR, Aldo de; SALUSSE, Eduardo (org.). *Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT)*: Aspectos práticos. São Paulo: Noeses, 2016.

FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los Delitos Contra la Hacienda Pública y Contra la Seguridad Social.* Valencia: Tirant lo Blanch, 2018.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal*: parte especial. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

GAEDE, Karsten. § 370 AO – Steuerhinterziehung. *In*: ESSER, Robert *et al.* (org.). *Wirtschaftsstrafrecht*: Kommentar mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht. Köln: OttoSchmidt, 2017.

GARCÍA ALBERO, Ramón. "*Non bis in idem" material y concurso de Leyes Penales*. Barcelona: Cedecs, 1995.

GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico*: parte especial. Lima: Grijley, 2007.

GÖSSEL, Heinz. Probleme notwendiger Teilnahme bei Betrug, Steuerhinterziehung und Subventionsbetrug. *Wistra*, v. 4, 1985.

HEFENDEHL, Roland. § 263 StGB. *In*: JOECKS, Wolfgang; MIEBACH, Klaus (org.). *Münchener Kommentat zum Strafgeseztbuch*, Band 5. 2. ed. München: Beck, 2018.

HEGER, Martin. § 264. *In*: KÜHL, Kristian; LACKNER, Karl; HEGER, Martin (org.). *StGB Kommentar*. 29. ed. München: C. H. Beck, 2018.

HERBERTZ, Lara Valerie. Ist die Steuerhinterziehung ein Betrug? *HRRS*, v. 7, p. 318-330, 2012.

HONIG, Richard. *Straflose Vor- und Nachtat*. Abhandlungen der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen. Leipzig: A. Deichertsche Verlangsbuchandlung Dr. Werner Scholl, 1927.

HORTA, Frederico. *Do concurso aparente de normas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

HOYER, Andreas. § 263 StGB. *In*: WOLTER, Jürgen (org.). *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch*. 9. ed. Köln: Carl Heymanns, 2014a.

HOYER, Andreas. § 264 StGB. *In*: WOLTER, Jürgen (org.). *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch*. 9. ed. Köln: Carl Heymanns, 2014b.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*: Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – arts. 155 a 196. v. 7. Rio de Janeiro: Forense, 1955.

JÄGER, Markus. § 370. *In*: KLEIN, Franz (org.). *Abgabeordnung Kommentar*. 14. ed. München: C. H. Beck, 2018.

KUHLEN, Lothar. *Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung*. Heidelberg: C. F. Müller, 2012.

LAPORTA, Mario H. *Delito fiscal*: el hecho punible, determinación del comportamiento típico. Buenos Aires: B de F, 2013.

LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes tributários*: aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *La determinación del engaño típico en el delito de estafa*. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2004.

NELSON, Rocco Antônio Rangel Rosso. Espécies de incentivos fiscais no sistema brasileiro. *Boletim de Orçamento e Finanças*, v. 153, 2018.

PUPPE, Ingeborg. § 52 StGB. *In*: NEUMANN, Ulfrid; PAEFFGEN, Hans-Ulrich; KINDHÄUSER, Urs (org.). *Nomos Kommentar Strafgesetzbuch*, Band I. 5. ed. Baden-Baden: Nomos, 2017.

ROXIN, Claus. *Strafrecht* Allgemeiner Teil II. München: Beck, 2003.

SALIGER, Frank. § 263 StGB. *In*: MATT, Holger; RENZIKOWSKI, Joachim (org.). *Strafgesetzbuch Kommentar*. München: Franz Vahlen, 2013.

SALVADOR NETTO, Alamiro. Comentário ao art. 171 CP. *In*: REALE JÚNIOR, Miguel (coord.). *Código Penal comentado*. São Paulo: Saraiva, 2017.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. El elemento "fraude" en los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. *In*: SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María (org.). *¿Libertad económica o fraudes punibles?* Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial. Madrid: Marcial Pons, 2003.

SANTOS, Juarez Cirino. *Direito Penal*: parte geral. Florianópolis: ICPC/Empório do Direito, 2017.

SCHMITZ, Roland; WULF, Martin. § 370 Abgabeordnung. *In*: JOECKS, Wolfgang; MIEBACH, Klaus (org.). *Münchener Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Band 7: Nebenstrafrecht II. 2. ed. München: C. H. Beck, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHÜNEMANN, Bernd. Das System des strafrechtlichen Unrechts: Rechtsgutsbegriff und Viktimodogmatik als Brücke zwischen dem System des Allgemeinen Teils und dem Besonderen Teil. *In*: SCHÜNEMANN, Bernd (org.). *Strafrechtssystem und Betrug*. Herbolzheim: Centaurus Verlag, 2002.

SCHÜNEMANN, Bernd. Rechtsgüterschutz, ultima ratio und Viktimodogmatik – von den unverrückbaren Grenzen des Strafrechts in einem liberalen Rechtsstaat. *In*: VON HIRSCH, Andrew; SEELMANN, Kurt; WOHLERS, Wolfgang (org.). *Mediating Principles*: Begrenzungsprinzipien bei der Strafbegründung. Baden-Baden: Nomos, 2006.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2017.

CAPÍTULO 2022

16

Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais?

Heloisa Estellita e Marcelo Costenaro Cavali

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo Costenaro. Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais? Como uma discussão conceitual desvia o olhar do que realmente importa: a razão de ser da Súmula Vinculante nº 24. **Revista do Instituto de Ciências Penais**, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 353-370, 2022.

CC BY NC

DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais?

Como uma discussão conceitual desvia o olhar do que realmente importa: a razão de ser da Súmula Vinculante nº 24

Are tax crimes offenses of harm or endangerment, of conduct or causation, formal or material?

How a conceptual discussion diverts from what really matters

Heloisa Estellita

Marcelo Costenaro Cavali

Resumo: A Súmula Vinculante nº 24 causou uma série de efeitos indesejados no tratamento penal e processual penal dos crimes tributários. O mais recente deles está representado na discussão acerca da classificação dos crimes tributários como crimes formais ou materiais e nas supostas consequências dessa classificação para a aplicação do tipo penal do art. 168-A do Código Penal, tanto no Supremo Tribunal Federal (ADI 4.980) quanto no Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.982.304). Neste artigo, os autores sustentam que essa classificação é irrelevante para decidir tanto sobre a aplicação da Súmula Vinculante nº 24 quanto sobre a determinação do termo inicial da prescrição da pretensão punitiva (art. 111, I, do CP).

Palavras-chave: crime tributário; sonegação fiscal; Súmula Vinculante nº 24; prescrição; apropriação indébita previdenciária.

Abstract: Brazilian Supreme Court's Binding Ruling nº 24 has caused a series of unwanted effects in the criminal and criminal procedural treatment of tax crimes. The most recent arises in a discussion about the classification of tax crimes as formal or material offenses in the Brazilian Supreme Court (ADI 4.980) and in the Brazilian Superior Court of Justice (Special Appeal nº 1.982.304). In this article, the authors argue that this classification is irrelevant for the purposes of the application of the Binding Ruling nº 24 as well as for the determination of the initial term of the statute of limitations (art. 111, I, Penal Code).

ESTELLITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo Costenaro. Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais? *Revista do Instituto de Ciências Penais*, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 353-370, 2022. DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

Keywords: tax crime; tax evasion; Supreme Court's Binding Ruling nº 24; statute of limitations; tax embezzlement.

Sumário: Introdução; 1 As classificações e os seus objetos de referência; 2 A polêmica e as suas verdadeiras razões; 3 A falta de autolançamento ou de declaração pelo sujeito passivo como ponto crucial para a distinção; 3.1 As principais figuras e o seu elemento comum: um prejuízo patrimonial; 3.2 Formas de ataque ao bem jurídico; 3.3 Consequências; 4 Retornando ao caso *sub judice* no STJ: consumação do crime; 5 Conclusão e questões pendentes; Referências.

Introdução

A Súmula Vinculante nº 24 (adiante, SV 24) já causou uma série de efeitos indesejados no tratamento penal e processual penal dos crimes tributários[1]. A mais recente apareceu em uma discussão acerca da classificação dos crimes tributários como formais ou materiais, e nas supostas consequências dessa classificação para a aplicação do tipo penal do art. 168-A do CP. O tema ocupou a atenção do Supremo Tribunal Federal (ADI 4.980) e logo ocupará a do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.982.304).

Na ADI 4.980, julgada em março de 2022, a PGR pleiteava a declaração de inconstitucionalidade do disposto no art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/1996[2], no que tange, especificamente, à sua aplicabilidade ao crime do art. 168-A do CP. Pleiteava que a representação fiscal para fins penais não dependesse, nesses casos, de decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário. A ação foi julgada improcedente porque se entendeu, repetindo-se os fundamentos já adotados na ADI 1.571, que referida norma tem como destinatárias as autoridades fiscais, sem aptidão para obstaculizar o dever do Ministério Público de investigar, diante da suspeita de prática criminosa. Para a PGR, essa exigência seria inconstitucional quanto aos crimes de natureza *formal*, entre eles o de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP). Sustentava esse argumento a partir da distinção feita pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do HC 81.611, *leading case* sobre matéria, no qual se decidiu que a necessidade de esgotamento da via administrativa para a persecução penal de crimes tributá-

1 Sobre os problemas dessa Súmula Vinculante, com mais vagar, MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 2-10; TAFFARELLO, *Direito penal econômico*, p. 299-338, *passim*; e, mais recentemente, LEARDINI/TAFFARELLO, *Revista do Advogado* 154, *passim*.

2 "Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente."

rios só se aplicaria àqueles do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 (tidos por "crimes materiais"), e não aos do art. 2º da mesma lei (que seriam "crimes formais") – nestes últimos seria desnecessário que, da conduta, "resulte, efetivamente, a redução, diminuição ou subtração do tributo devido" (inicial, §§ 22-24). Por essa razão, o entendimento quanto à necessidade do esgotamento da via administrativa (hoje consolidado na infeliz redação da SV 24), atrairia "a discussão acerca da classificação dos crimes tributários quanto ao resultado" (inicial, § 25)[3].

No STJ, o caso afetado à 3ª Seção não trata mais da representação fiscal para fins penais, mas dos efeitos da classificação do crime como material ou formal sobre a prescrição. A acusada obtivera perante o TRF o reconhecimento da prescrição, pois os fatos ocorreram em 2007/2008 e a denúncia tinha sido recebida em 2021, quase 13 anos depois. A Corte Federal, reconhecendo o caráter "formal" do crime, cravou o início do prazo prescricional no momento dos sucessivos não recolhimentos e reconheceu a extinção da punibilidade. O representante do MPF local, ao contrário do entendimento sustentado pela cúspide do mesmo órgão na ADI 4.980, recorreu ao STJ afirmando que, na verdade, o crime é "material" e, assim, "se consuma na data em que há a constituição definitiva do crédito tributário ou o exaurimento da via administrativa", invocando a SV 24. Por sua vez, a Relatora, Ministra Laurita Vaz, assim delimitou a controvérsia a ser decidida pela 3ª Seção: "Natureza jurídica (formal ou material) do crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do Código Penal"[4].

Esses dois casos escancaram os efeitos nocivos em cadeia causados pelo teor e pela linguagem empregados na SV 24[5]. Haveria tanto a dizer sobre esse enunciado que chega a ser aflitivo ter de escolher apenas alguns aspectos para as pretensões limitadas deste texto. Não obstante, ensaiamos algumas reflexões para dar uma contribuição ao tema, algumas com ar de frescor. Isso será feito da seguinte forma: primeiro, trataremos das classificações e de seus objetos de referência (1); a seguir, das verdadeiras razões da polêmica (2) e dos efeitos penais da falta de constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo (3), com o que podemos voltar ao caso a ser julgado pelo STJ (4) e, então, concluir com algumas reflexões para o futuro (5).

3 Sobre essa ADI, cf. LEÃO/SCALCON, *Revista de Direito Tributário Atual* 50, *passim*; LEÃO/SCALCON, *Jota* (21 fev. 2022), *passim*; e LEARDINI/TAFFARELLO, *Revista do Advogado* 154, *passim*.

4 STJ, ProAfR-REsp 1982304, 3ª Seção, Relª Laurita Vaz, j. 09.08.2022, DJe 21.09.2022.

5 Cf. MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 2-10.

 DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

1 As classificações e os seus objetos de referência

A alocação das figuras típicas em categorias (classificação), a partir da identificação de elementos comuns, tem por fim agrupar figuras que, em razão da comunhão de características compartilhadas, apresentam problemas e produzem consequências jurídicas similares, merecendo tratamento jurídico uniforme em razão do princípio da igualdade[6].

Assim, de forma bem simplificada[7], a distinção entre delitos de *mera conduta* (ou de atividade) e de *resultado*, que tem como referência o objeto sobre o qual recai a conduta[8], serve para colocar em evidência que, nas figuras que exigem resultado naturalístico espaço-temporalmente ou pelo menos mentalmente (lógico-conceitualmente[9]) separado da conduta (no homicídio, por exemplo, a morte de uma pessoa; no estelionato, o prejuízo patrimonial[10]), será necessário examinar o nexo de causalidade (e a imputação objetiva) entre o resultado e a conduta[11].

Outra distinção estabelece-se entre crimes *formais* e *materiais*. Bruno assenta-a na "realização do resultado fixado como característico do tipo legal". O exemplo paradigmático de um crime material seria o homicídio, que só se consuma com o "fato da morte". Esses crimes, ensina, são chamados de *crimes de resultado* (*Erfolgsdelikte*) pelos alemães[12]. Já, nos crimes *formais*, "com a própria atividade realiza-se o resultado", e por essa razão, anota, os alemães preferem chamá-los de *simples atividade* (*schlichte Tätigkeitsdelikte*)[13]. Em conformidade com isso, seriam intercambiáveis as expressões *crimes de resultado/crimes materiais* e *crimes de mera conduta/crimes formais*[14]. Também Luna identifica o crime

---

6 As classificações são úteis "*para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables*" e "*el criterio para decidirse por una de ellas no está dado sino por consideraciones de conveniencia científica, didáctica o práctica*" (CARRIÓ, *Notas sobre derecho y lenguaje*, p. 99).

7 Sobre o caráter nada simples destes conceitos, cf., entre nós, BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, p. 232-240, e as obras de Greco referidas ao longo do texto.

8 SCHULENBURG, *La teoría del bien jurídico*, p. 360-362; no mesmo sentido, GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 40. O bem jurídico não se confunde com o objeto da ação: "Se A furta um anel a B, objeto da ação é o anel, bem jurídico a 'propriedade alheia'; se C mata D, o corpo de D é o objeto da ação, a vida humana o bem jurídico lesado" (FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 359).

9 A expressão é de RÖNNAU, *JuS* 11/2010, p. 961.

10 FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 356.

11 Cf. CIRINO DOS SANTOS, *Direito penal* PG, p. 85; TAIPA DE CARVALHO, *Direito penal* PG, p. 303.

12 BRUNO, *Direito penal* PG II, p. 221.

13 BRUNO, *Direito penal* PG II, p. 222.

14 O mesmo se verifica em TAIPA DE CARVALHO, *Direito penal* PG, p. 303; e em FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 356. Entre nós, cf. BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, p. 234.

formal com o de pura atividade e o crime material com o de ação e resultado[15], que entende como "uma modificação no mundo exterior", nem sempre sensível[16]. Pimentel, porém, postula que tanto crimes formais quanto materiais "apresentam um resultado de dano ou de perigo concreto"; o que os distingue é o "momento da incidência desse resultado": nos crimes formais, "o resultado vem enredado na própria conduta"; nos materiais, dela "se destaca, no tempo e no espaço"[17]. Magalhães, por sua vez, assenta a distinção em um critério subjetivo, segundo o qual crimes *formais* são aqueles nos quais "o agente pratica uma ação com vistas à obtenção de um resultado, embora a concreta materialização deste tenha sido dispensada pelo legislador no momento em que definiu os contornos da figura típica"[18]. Definição essa que se ajusta à dos *crimes de intenção* ou *de resultado cortado*, "nos quais o tipo legal exige, para além do dolo do tipo, a intenção de produção de um resultado que todavia não faz parte do tipo de ilícito"[19].

Esse restritíssimo panorama dá uma ideia da pouca clareza que assombra esses conceitos e parece justificar as críticas que Greco e Hefendehl, por exemplo, dirigem à distinção entre crimes de resultado e crimes de mera conduta. Para Greco, ela seria "confusa e de pouca utilidade"[20]; para Hefendehl, praticamente impossível estabelecer uma clara distinção entre crimes de mera conduta e de resultado, pois seria quase sempre possível construir um componente de resultado nas figuras classicamente apontadas como de mera conduta, como, exemplifica, no crime de invasão de domicílio, no qual se pressupõe que o corpo do agente entre, ao menos parcialmente, na casa alheia[21]. Essa mesma figura típica é utilizada por Roxin e Greco para mostrar que todo crime de mera conduta pode ser praticado na forma de crime de resultado, como sucede na invasão de domicílio em autoria mediata[22].

---

15 LUNA, *O resultado, no direito penal*, p. 85.

16 LUNA, *O resultado, no direito penal*, p. 18.

17 PIMENTEL, *Crimes de mera conduta*, p. 43.

18 Há quem assente a distinção em um critério subjetivo, segundo o qual crimes *formais* são aqueles nos quais "o agente pratica uma ação com vistas à obtenção de um resultado, embora a concreta materialização deste tenha sido dispensada pelo legislador no momento em que definiu os contornos da figura típica", GOMES, *Bases para uma teoria geral da parte especial do direito penal*, p. 93, com ulteriores referências.

19 FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 444. Depois de expor diversos conceitos de crime formal, Costa Júnior expressamente o identifica como um crime de resultado cortado, COSTA JÚNIOR, *Nexo causal*, p. 48.

20 GRECO, *Boletim IBCCrim* 229, p. 7. Cf. também ROXIN/GRECO, *Strafrecht* AT I, §10, nm. 104.

21 HEFENDEHL, Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht, p. 155. Críticas da coautora deste texto em ESTELLITA, *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*, p. 236-239.

22 Cf. também ROXIN/GRECO, *Strafrecht* AT I, §10, nm. 104.

 DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

A distinção entre *crimes de perigo* (concreto ou abstrato) e *de lesão* (ou dano)[23], que tem como ponto de referência o bem jurídico, serve para colocar em evidência o grau do menoscabo ao bem jurídico, o que permite avaliar a legitimidade da incriminação e a proporcionalidade da intensidade da resposta penal[24]. Porque os critérios selecionados para essas classificações são diversos é que podemos encontrar crimes de *resultado e perigo* (concreto), como é o crime de desabamento ou desmoronamento; de *mera atividade* e de *lesão,* como a injúria; de *mera atividade* e *perigo,* como a posse de arma de fogo; de *resultado* e de *lesão,* como o homicídio[25].

Para evitar ruídos, como os que produzem os casos ora analisados, talvez fosse melhor o abandono total das expressões crimes formais/crimes materiais e a adoção exclusiva das expressões *crimes de mera conduta ou de atividade/crimes de resultado,* que parecem expressar com mais fidelidade o critério diferenciador: um tipo de crime que exige ou não a realização de um resultado naturalístico para sua consumação.

Parece-nos, porém – e aqui a surpresa – que nenhuma dessas classificações é decisiva – ao menos não imediatamente – para os propósitos que realmente moveram tanto o proponente da ADI quanto o recorrente no caso repetitivo do STJ.

2 A polêmica e as suas verdadeiras razões

O objetivo do proponente da ADI era o de *escapar* (a) do óbice do art. 83 da Lei nº 9.430/1996 e, evidentemente, (b) da SV 24 (a representante máxima dessa enorme confusão). Para o recorrente no caso repetitivo do STJ, a questão residia em *usufruir* da (c) suspensão da prescrição da pretensão punitiva por de-

23 Greco prefere o termo lesão (cf. GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 75 e ss.); Badaró, o termo dano (cf. BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, p. 241-242). Esse critério de diferenciação tem sido objeto de discussão quanto à sua adequação aos bens jurídicos coletivos. Cf., ilustrativamente, cf. GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, *passim*; BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, *passim*; e HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, *passim*.

24 SCHULENBURG, *La teoría del bien jurídico*, p. 367-370. Cf. CIRINO DOS SANTOS, *Direito penal* PG, p. 86-87; FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 359-363. Demonstrações induvidosas em GRECO, *RBCCrim* 49, p. 89--147. Cf. também o ilustrativo artigo de MONTENEGRO/VIANA, *Jota* (23 mar. 2020).

25 Outros exemplos, nem sempre isentos de dúvida, em LEÃO/SCALCON, *Revista de Direito Tributário Atual* 50, p. 330; GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 40. Esse critério de diferenciação tem sido objeto de discussão quanto à sua adequação aos bens jurídicos coletivos. Cf., ilustrativamente, GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, *passim*; BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, *passim*; e HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, 2002, *passim*.

corrência da aplicação da SV 24. Esses resultados se pretendiam obter a partir de uma associação quase mágica entre crime formal = afastamento da SV 24, crime material = aplicação da SV 24. Essa forma de proceder não tem ares de novidade, já foi feita com relação ao crime de descaminho (art. 334, *caput*, do CP), um claro exemplar de crime tributário que exige o não pagamento dos impostos[26], ao qual se sapecou a qualidade de crime formal para privá-lo das consequências penais do pagamento e do parcelamento e, depois, da SV 24[27].

Para a questão (a), referente ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996, a resposta acertada foi dada pelo STF já no julgamento da ADI 1.571: trata-se de norma dirigida à autoridade fiscal e diz respeito ao envio, ou não, de uma *notitia criminis* ao MP. Esse órgão não se vê constrangido em sua atividade investigatória por falta de *notitia criminis*[28].

Para as questões (b) e (c), essas sim relacionadas à SV 24, é que se postula, agora, uma resposta do STJ. Isso porque essa súmula tem, ou pretende ter[29], o condão de inviabilizar investigações e ações penais enquanto o *crédito tributário estiver sendo discutido na via administrativa* e, por tabela, impedir o início ou suspender a prescrição da pretensão punitiva.

Mas a incidência da súmula só faz sentido, como procuraremos demonstrar a seguir, naquelas figuras que pressupõem que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não tenha realizado o autolançamento[30], e isso independentemente de as classificarmos como crimes formais/materiais, de mera conduta ou de resultado, de dano ou de perigo.

---

26 A jurisprudência do STJ é praticamente pacífica nesse sentido. Cf., apenas para indicar precedente recente, o acórdão proferido no AgRg-REsp 1964478, 5ª Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, j. 14.12.2021, DJe 16.12.2021.

27 Uma proposta que ajusta bem ao vício que atinge juristas de querer que os fenômenos se acomodem às classificações e não o contrário, segundo CARRIÓ, *Notas sobre derecho y lenguaje*, p. 99.

28 A diferença é que, sem a autorização legal, as autoridades fiscais não poderão provocar o MP e lhe remeter dados protegidos por sigilo fiscal, o que certamente demandará mais esforço investigativo por parte do *Parquet* e, eventualmente, dificuldades quase insuperáveis para a investigação. Na ADI 4.890, o STF deu a mesma resposta. Sobre isso, ESTELLITA, *Conjur* (17 fev. 2022).

29 Já há várias iniciativas em andamento para contornar os efeitos da súmula, como se pode ver, ilustrativamente, no STJ, HC 715307, 6ª Turma, Relª Laurita Vaz, j. 15.02.2022, DJe 25.02.2022, no qual se admite a mitigação da súmula quando o *modus operandi* para a prática do crime tributário envolve a constituição de empresas fantasmas. Uma solução bastante questionável *vis-à-vis* do disposto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990.

30 Preferiremos esta expressão à outra comumente utilizada – lançamento por homologação – apenas para tornar o texto mais conciso.

 DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

3 A falta de autolançamento ou de declaração pelo sujeito passivo como ponto de crucial para a distinção

3.1 As principais figuras e o seu elemento comum: um prejuízo patrimonial

Para compreender a última afirmativa, é conveniente que tenhamos em mente apenas as figuras de maior significado prático, que são as previstas nos arts. 1º, *caput*, e 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e nos arts. 168-A, c*aput* e § 1º, I, 334 e 337-A do CP.

Todas essas figuras têm algo em *comum* quanto ao efeito das condutas incriminadas: delas decorre um prejuízo patrimonial para o sujeito ativo da obrigação tributária, que deixa de receber, na data devida, uma quantia de dinheiro à qual tem direito[31]. Assim, o não pagamento da prestação pecuniária objeto da relação jurídico-tributária ("a supressão ou redução do tributo", art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e art. 337-A do CP), o não recolhimento do valor descontado ou cobrado (arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e art. 168-A do CP) ou o não pagamento dos impostos devidos (art. 334 do CP)[32] são efeitos das condutas incriminadas nesses diversos dispositivos legais. Denomine-se esse efeito de resultado naturalístico, de resultado jurídico, de dano ou de perigo concreto, fato é que, por se tratar de elemento comum a todas essas figuras, não poderia, logicamente, ser utilizado como critério de discriminação para decidir sobre a aplicação ou não da SV 24. O critério para uma distinção, se houver, tem de estar em outro lugar.

3.2 Formas de ataque ao bem jurídico

Como visto, em todos esses casos subjaz uma *obrigação tributária*, uma relação jurídica entre um devedor (dever jurídico = débito) e um credor (direito subjetivo = crédito) que nasce com o "fato gerador" (*rectius*, fato jurídico tributário)[33]

---

31 No sentido de falta de um acréscimo patrimonial que lhe era devido (*lucrum cessans*), cf. HORTA, *REC* 81, p. 194.

32 Há também figuras que se satisfazem apenas com uma *aptidão* da conduta para causar prejuízo, como é o caso do art. 2º, I, da Lei nº 8.137/1990. O mesmo artigo contém outras figuras: uma que nem sequer protege o fenômeno propriamente tributário (inciso III); outra que não tutela o crédito tributário (inciso IV); e uma última que se apresenta como crime de perigo abstrato de questionável legitimidade (inciso V). Sobre essas figuras, cf. ESTELLITA, *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*, p. 202 e ss.

33 A expressão "fato gerador", utilizada pelo CTN, é bastante infeliz, na medida em que é empregada, a depender do dispositivo legal, para se referir a duas realidades distintas. Por exemplo, no mencionado art. 113, § 1º, do CTN, "fato gerador" alude ao fato jurídico, ocorrido no mundo fenomênico, que desencadeia a relação jurídica tributária. Já em outros dispositivos, como os arts. 32 (IPTU), 43 (imposto de renda) e 46 (IPI), a expressão remete à hipótese de incidência prevista abstratamente na lei. Daí que Becker mencione que o "'fato gerador' não gera coisa alguma além de confusão intelectual" (BECKER, *Teoria geral do direito tributário*, p. 75). Justamente por isso,

(art. 113, § 1º, do CTN), mas que não nasce exigível. Pelo lançamento, constata-se e declara-se a ocorrência do fato jurídico tributário, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e o montante da prestação devida (art. 142 do CTN), tornando o crédito tributário *exigível*[34].

Há mais de um modo de constituição do crédito tributário, ainda mais em um cenário no qual o Fisco assume cada vez menos o papel de primeiro responsável por tal tarefa. As relações massivas e muitas vezes anônimas que geram obrigações tributárias fazem com que o titular do bem jurídico (o ente tributante) tenha uma capacidade bastante reduzida de se proteger de ataques[35]. Diferentemente de um credor privado – que conhece desde o nascimento da relação obrigacional o ato que gera seu crédito, quem é o devedor, os elementos e o valor da dívida (princípio de imediatidade, *Unmittelbarkeitsprinzip*[36]) –, a administração tributária depende das informações que lhe são fornecidas pelos sujeitos passivos para conhecer a ocorrência do fato jurídico tributário e tornar exigível o crédito, seja por declaração (art. 147 do CTN) seja pelo autolançamento (art. 150 do CTN)[37]. Se o sujeito passivo não o fizer, o Fisco terá não só de descobrir a ocorrência do fato jurídico tributário - o que será quase acidental em virtude do caráter massivo, anônimo e da ausência de imediatidade das relações jurídico-tributárias -, como terá, ainda, de fazer o lançamento de ofício (CTN, art. 149).

São essas distintas *formas de constituição do crédito tributário* que, em nosso sentir, diferenciam as *formas de ataque ao bem jurídico* selecionadas pelo legislador penal. Muito embora, como visto, *todas* exijam um prejuízo patrimonial, enquanto as figuras dos arts. 1º, *caput*, Lei nº 8.137/1990, 334 e 337-A do CP, pressupõem que o crédito tributário não tenha sido tornado exigível, total ou

---

na linha de Carvalho, preferimos empregar a expressão fato jurídico (tributário), para aludir ao evento ocorrido na realidade fática que produz o nascimento da relação jurídica tributária, e a locução "hipótese tributária", para aludir ao antecedente da norma abstrata de previsão da incidência da relação tributária – CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 283.

34 Note-se, portanto, que também o termo crédito é utilizado em duas acepções inconfundíveis pela lei e pela doutrina tributárias. No primeiro sentido, o crédito tributário consiste no direito subjetivo titularizado pelo sujeito ativo de uma relação jurídica de natureza patrimonial e, como dito, surge já com a ocorrência do fato jurídico previsto na hipótese de incidência tributária como apto a desencadear a relação jurídica tributária ("fato gerador"). No segundo sentido, quando o CTN se refere à "constituição do crédito tributário", trata-se, simplesmente, da atribuição de exigibilidade a esse direito subjetivo (já existente, desde a ocorrência do "fato gerador").

35 HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, p. 364.

36 A expressão é utilizada por HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, p. 364.

37 Razão pela qual Gaede denomina as fraudes fiscais de "fraudes comunicativamente orientadas" (GAEDE, *Wirtschaftsstrafrecht*, § 370 *Steuerhinterziehung*, nm. 76).

DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

parcialmente; as dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, e 168-A, *caput* e § 1º, I, do CP, não fazem essa exigência.

A reprovabilidade das condutas previstas no primeiro grupo de figuras se assenta no descumprimento do dever de tornar o crédito tributário exigível pelo autolançamento ou pelo fornecimento de declarações, mantendo o Fisco em *estado de ignorância* quanto à existência da obrigação tributária e obrigando-o, se e quando tomar ciência da ocorrência do fato tributário, a proceder ao lançamento de ofício. As segundas não. A sua reprovabilidade decorre da *traição a um dever fiduciário* instituído em lei, que, de um lado, obriga o responsável tributário a descontar ou cobrar do contribuinte o tributo por este devido ("descontada ou cobrada"); e, de outro, obriga-o a recolher esse valor aos cofres públicos[38]. É em virtude de se tratar de um dever legal que não pode um empregado acusar seu empregador de inadimplência por ter descontado parte de seu salário a título de contribuição previdenciária, nem o contribuinte de ICMS poderá fazê-lo frente ao responsável por substituição que desconta a parcela devida por aquele. Não por outra razão, essa figura recebe o expressivo nome de *abuso de confiança fiscal* em Portugal[39] e, na Alemanha, sucede topograficamente o *crime de infidelidade patrimonial*, cuja característica central é justamente um ataque ao patrimônio alheio praticado por alguém que tinha o dever de o tutelar (um ataque "por dentro")[40-41].

3.3 Consequências

É, assim, a diferente *forma de ataque* ao bem jurídico que importa para fins de apreciar a necessidade ou não de aguardar o pronunciamento da administração tributária, já que a SV 24 atribui relevância à discussão administrativa que tenha por objeto o crédito tributário (em todos seus elementos).

Se o sujeito passivo procedeu ao autolançamento tornando o crédito tributário exigível, não há que se falar em necessidade de descoberta e lançamento de

38 Sustentando que, pela estrutura legal do desconto neste caso, trata-se de hipótese de prisão por dívida, QUANDT, *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*, p. 470 e ss.

39 MARQUES DA SILVA, *Direito penal tributário*, p. 238.

40 LEITE/TEIXEIRA, *Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico* 1, p. 23 e especialmente p. 51, com expressa referência ao 168-A. Analisando o peculato também por esta ótica, HORTA, *REC* 81, *passim*. Grandis, em monografia dedicada ao tema, propõe a inclusão de uma figura de infidelidade patrimonial no direito positivo brasileiro alocando-a, justamente, logo após o art. 168-A, cf. GRANDIS, *O delito de infidelidade patrimonial e o direito penal brasileiro*, p. 229.

41 O que reforça o equívoco que representa o que decidiu o STF no RHC 163.334 (cf. ESTELLITA/PAULA JÚNIOR, *Direito penal em foco* 1, p. 128-138). Cf. também QUANDT, *Comentários ao direito penal econômico brasilero*, *passim*.

ofício por parte da administração tributária[42]. É exatamente esse o teor do Enunciado nº 436 da Súmula do STJ: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco". Declarado e não pago o tributo, a administração tributária pode inscrever o crédito tributário imediatamente na dívida ativa e ajuizar uma ação de execução fiscal. É justamente o que sucede no caso das figuras irmãs-gêmeas dos arts. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 e 168-A, *caput* e § 1º, I, do CP, nas quais o centro da reprovação reside na *traição a um dever fiduciário* instituído em lei e que pesa sobre o responsável tributário[43].

Se, porém, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) nem sequer procedeu ao autolançamento, total ou parcialmente, omitindo a informação sobre a ocorrência do fato jurídico tributário e de seus elementos, então, quem terá de fazê-lo é a administração tributária, por meio de lançamento de ofício. Aqui, diz o CTN, só a autoridade fiscal pode proceder ao lançamento (de ofício), não podendo fazê-lo nem o membro do Ministério Público, nem mesmo um órgão do Poder Judiciário. É nesses casos em que é cabível impugnação do sujeito passivo para discutir a validade do crédito tributário, a qual dá início ao procedimento administrativo (com a suspensão da exigibilidade do crédito, art. 151, III, do CTN).

Esse modo de compreender as figuras penais deixa claro que o procedimento administrativo tributário não exerce papel algum na consumação desses crimes, que continua regulada pelo art. 14, I, do CP, mas diz respeito à correção do lançamento de ofício e, assim, pode ter uma *força persuasiva*[44] quanto a *alguns elementos da tipicidade objetiva* desses crimes.

De forma direta: se o responsável efetivamente desconta os valores do contribuinte e os *declara* (ou seja, procede ao autolançamento), mas não os recolhe na data legalmente determinada, traindo o dever fiduciário imposto por lei, a administração tributária pode inscrever o crédito na dívida ativa e partir para a execução fiscal (art. 168-A, *caput* e § 1º, I, do CP ou art. 2º, II, Lei nº 8.137/1990); se ele *não os declara*, total ou parcialmente (porque quem declara a menor, deixa de declarar parte do que deveria ter sido declarado), a administração tributária

42 Salvo se ela discordar da atividade do contribuinte, no prazo de 5 anos, CTN, art. 150, § 4º.

43 A discrepância entre as penas dessas figuras criminosas, como se vê, não se assenta no desvalor da conduta, que é o mesmo. Poderia, talvez, assentar-se no resultado, mas não nos parece que seja assim, como se pode conferir em ESTELLITA, *RBCCrim* 36, *passim*.

44 Quanto à materialidade de algumas elementares objetivas, como afirmou um dos coautores em MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 6. Cf., também, em sentido próximo, LEARDINI/TAFFARELLO, *Revista do Advogado* 154, p. 147.

 DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

terá de descobrir esse fato dentro do período de cinco anos, proceder ao lançamento de ofício, franquear o direito de defesa e, só após o encerramento da discussão na esfera administrativa, sobrevindo o não pagamento, poderá inscrever o crédito da dívida ativa e executá-lo (art. 337-A do CP e art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/1990)[45].

A diferença na severidade da resposta penal para condutas que, apesar de exigirem o mesmo efeito (o prejuízo patrimonial), contemplam penas diversas no âmbito da Lei nº 8.137/1990 – art. 1º, dois a cinco anos e multa, art. 2º, seis meses a dois anos e multa[46] –, pode ser explicada, entre outras razões, pela maior reprovabilidade da conduta daquele que mantém a administração tributária alheia à ocorrência do fato jurídico tributário e sob o risco de decair do direito de constituir o crédito pelo lançamento (de ofício) pela passagem do tempo.

4 Retornando ao caso *sub judice* no STJ: consumação do crime

E com isso podemos retornar ao caso *sub judice* no STJ. Se se tratar, ali, verdadeiramente[47], da figura do art. 168-A, § 1º, I, do CP, o que importa para o início do prazo prescricional é a consumação do crime (art. 111, I, do CP), que se dá quando "nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal" (art. 14, I, do CP), ou seja, no caso dessa figura, no dia seguinte ao último dia do prazo para recolhimento do tributo descontado de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público. E isso vale para *todos* os crimes analisados neste artigo, pois em todos eles, como vimos, a consumação exige a falta de entrega do valor devido na data fixada pela lei. Em outras palavras: o delito do art. 168-A sempre se consuma na data em que deveria ter sido entregue o valor devido,

45 Se essa reserva de competência do CTN é adequada ou não, ou se se deve aguardar o pronunciamento final da autoridade administrativa acerca da impugnação do contribuinte/responsável ao lançamento de ofício são questões que não cabem discutir neste espaço. Basta registrar, para consolo geral, que não se trata de jabuticabas tupiniquins, mas de questões que atormentam ordenamentos jurídicos que tutelam penalmente a receita fiscal, como se vê na Alemanha, na Espanha e na Itália, por exemplo. A título meramente ilustrativo, na Alemanha, muito recente, a tese de doutorado totalmente dedicada ao tema de SCHNABELRAUCH, *Vorfragenkompetenz und Bindung bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften*; na Itália, MUSCO/ARDITO, *Diritto penale tributario*; na Espanha, FERRÉ OLIVÉ, *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*, p. 145 ss.

46 Essa distinta severidade da resposta penal, como dito, não foi contemplada nos arts. 168-A e 337-A, o que nos parece equivocado.

47 Suspeitamos que não se trata de um genuíno caso de art. 168-A, § 1º, I, do CP, mas de um caso que invocaria a figura do art. 337-A do CP, porque o acórdão refere a existência de um procedimento administrativo tributário que teria "constituído definitivamente o crédito", o que, como se viu, é dispensável na hipótese da primeira figura, além de referir tributos (contribuições previdenciárias) devidos pela pessoa jurídica na qualidade de *contribuinte*, e não de *responsável*, o que ou é conduta penalmente irrelevante (mera inadimplência), ou não houve autolançamento, total ou parcial, atraindo a figura do art. 337-A.

sendo esse o marco inicial para a contagem da prescrição da pretensão punitiva (arts. 14, I, c/c 111, I, do CP). Note-se que a ambígua dicotomia entre crimes formais e crimes materiais não oferece nenhuma vantagem sobre a pesquisa simples e direta dos elementos do tipo objetivo para fins de determinação de sua consumação.

O regime instituído pela SV 24 (suspensão da pretensão punitiva na pendência de discussão administrativa) atingirá, assim, apenas aqueles casos nos quais o lançamento do tributo teve de ser feito de ofício, pois o sujeito passivo não procedeu, quando estava a tanto obrigado, ao autolançamento (total ou parcial): só aqui há uma discussão sobre a própria existência do crédito tributário (ou seja, do prejuízo patrimonial, efeito necessário dessas condutas), com consequência impeditiva da persecução penal (por conta da Súmula, deixe-se bem claro, não por força de lei[48]).

5 Conclusão e questões pendentes

Depois desse longo e espinhoso caminho, parece claro que a classificação dos crimes tributários entre crimes "formais" ou de mera conduta e crimes de resultado não é efetivamente relevante para a *ratio* que inspira a SV 24[49]. Embora todos os crimes tributários exijam, para sua consumação, a falta de entrega da quantia devida (como contribuinte ou como responsável), apenas alguns necessitam de um lançamento de ofício e, caso haja impugnação, de um processo administrativo tributário, razão pela qual nem todos atraem a incidência da SV 24.

O longo e espinhoso caminho que tivemos de percorrer nada mais é do que um resultado de um sistema tributário e penal-tributário disfuncionais e dos quais a SV 24 e sua má compreensão em cascata são apenas um sintoma.

Questão distinta – importante e que cumpre ser discutida em outra sede, mas que cabe deixar registrada – é a da implementação de mecanismos legais que deem conta de evitar decisões contraditórias sobre o mesmo suporte fático. Referimo-nos à situação em que uma condenação por crime tributário convive com

48 Não é tarefa tão simples como pode parecer ler a expressão "processo" empregada no art. 116, I, do CP, como procedimento administrativo. Em um ambiente no qual se considera a prescrição um instituto de direito penal material que interfere em direito fundamental e cuja regulação, consequentemente, está sujeita ao princípio da reserva legal, discutir a validade de uma possível analogia *in malan partem* ou da interpretação extensiva parece ser um pressuposto essencial para sustentar a tese que acompanha a SV 24.

49 Com isso, nos afastamos do entendimento de TOLDO, *Revista do Advogado* 154, p. 128, e da literatura na qual se apoia.

DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

outra decisão (administrativa ou judicial) que desconstitua o lançamento de ofício (quanto ao tributo, não quanto à sanção administrativa, evidentemente). Um fenômeno, aliás, que é compartilhado por quase todos os setores pelos quais se espraia o Direito Penal Econômico[50]. Também merecem melhor reflexão aquelas situações nas quais a decisão (administrativa ou judicial), sem negar a ocorrência do fato tributário e, pois, a existência de tributo a pagar, tem um impacto relevante no *quantum* devido – seja porque reconhece, por exemplo, que a alíquota a ser aplicada era menor, seja por reduzir a sanção administrativa pecuniária. Nesses dois últimos casos, diante da oferta de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e das sanções administrativas pecuniárias ou do acordo de não persecução penal pelo pagamento do tributo (entre outras eventuais condições), há que se pensar em soluções que não convertam a ameaça de persecução penal em (ilegítima) medida reforçada de cobrança de tributos, como lastimavelmente vem acontecendo. Talvez um ponto de partida interessante para essas reflexões seja pensar em um aprimoramento na aplicação ou na redação do art. 94 do CPP[51].

À guisa de conclusão, a consumação do crime do art. 168-A, § 1º, I, CP, ocorre quando se esgota o prazo para recolhimento do tributo descontado de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público. As aporias geradas pela SV 24, embora merecidamente criticáveis, não podem ser contornadas com a amputação de um dos elementos do tipo penal (a exigência de não recolhimento do tributo arrecadado) por meio de uma fraude de etiquetas: "O fato de chamarmos o cão de gato não vai alterar o fato de que ele ainda assim latirá"[52].

Referências

BADARÓ, Tatiana. *Bem jurídico-penal supraindividual*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016.

50 Cf. CAVALI/ESTELLITA/TEIXEIRA, *Jota* (1º ago. 2018).

51 No âmbito do Grupo de Pesquisas em Direito Penal Econômico e da Empresa da FGV Direito SP, iniciaremos uma pesquisa que pretende, justamente, produzir uma proposta de reforma legislativa para o tratamento penal e processual penal dos crimes tributários. Cf. GDPEE. *Evasão fiscal: uma proposta legislativa para debate*. Disponível em: https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/evasao-fiscal-uma-proposta-legislativa-para-debate. Acesso em: 26 out. 2022.

52 Trata-se de caso de fraude de etiquetas, que ocorre quando se procede a um erro de categorização para admitir uma forma de proceder que não seria admissível sob um nome diferente (o correto) (GRECO, *Lo vivo y lo muerto en la teoría de la pena de Feuerbach*, p. 207).

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1965.

BRUNO, Aníbal. *Direito penal*: parte geral. Fato punível. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, t. II, 1967.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.

CARVALHO, Américo Taipa de. *Direito penal*: parte geral. Questões fundamentais, teoria geral do crime. 3. ed. Porto: Universidade Católica Editora, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CAVALI, Marcelo; ESTELLITA, Heloisa; TEIXEIRA, Adriano. *Ne bis in idem* e o cúmulo de sanções penais e administrativas. *Jota*, São Paulo, [n.p.], 1º ago. 2018. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/ne-bis-in-idem-e-o-cumulo-de-sancoes-penais-e-administrativas-01082018. Acesso em: 26 out. 2022.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da. *Nexo causal*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal*: parte geral. 3. ed. Coimbra: Gestlegal, t. I, 2019.

ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal e as obrigações tributárias na CF*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. Crimes previdenciários: artigos 168-A e 337-A do CP – Aspectos gerais. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 36, p. 309-350, 2001.

ESTELLITA, Heloisa. O acesso do MP a dados protegidos por sigilo fiscal e a decisão do STJ. *Consultor Jurídico*, São Paulo, [n.p.], 17 fev. 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-fev-17/estellita-acesso-mp-dados-sigilo-fiscal-stj. Acesso em: 26 out. 2022.

ESTELLITA, Heloisa. *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*: estudo sobre a responsabilidade omissiva imprópria de dirigentes de sociedades por ações, limitadas e encarregados de cumprimento por crimes praticados por membros da empresa. São Paulo: Marcial Pons, 2017.

ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária? *In*: GRECO, Luís; ESTELLITA, Heloisa; LEITE, Alaor (org.). *Direito penal em foco*. São Paulo: Jota, v. 1, 2021. p. 128-138.

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

DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. *In*: ESSER, Robert; RÜBENSTAHL, Markus; SALINGER, Frank; TSAMBIKAKIS, Michael (Hrsg.). *Wirtschaftsstrafrecht*: Kommentar mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht. Köln: Otto Schmidt, 2017. p. 2232-2383.

GRANDIS, Rodrigo de. *O delito de infidelidade patrimonial e o direito penal brasileiro*. São Paulo: Marcial Pons, 2022.

GRECO, Luís. Dolo e gestão temerária (artigo 4º, parágrafo único, Lei nº 7.492/1986). *Boletim IBCCrim*, São Paulo, v. 229, p. 7-8, 2011.

GRECO, Luís. *Lo vivo y lo muerto en la teoría de la pena de Feuerbach*. Una contribución al debate actual sobre los fundamentos del derecho penal. Tradução: Paola Dropulich e José R. Béguelin. Madrid: Marcial Pons, 2015.

GRECO, Luís. *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

GRECO, Luís. "Princípio da ofensividade" e crimes de perigo abstrato – Uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 49, p. 89-147, 2004.

HEFENDEHL, Roland. *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*. Köln: Heymann, 2002.

HORTA, Frederico. Entre o desvio e o desvio de gestão: limites objetivos do peculato em confronto com outras formas de administração infiel do patrimônio público. *Revista de Estudos Criminais*, Porto Alegre, v. 20, n. 81, p. 178-202, 2021.

LEARDINI, Flávia Guimarães; TAFFARELLO, Rogério Fernando. Representação fiscal para fins penais e segurança jurídica em matéria de crimes tributários e previdenciários: breves reflexões acerca do julgamento da ADIn 1980/STF. *Revista do Advogado*, São Paulo, n. 154, p. 139-149, 2022.

LEÃO, Martha; SCALCON, Raquel Lima. O Direito Penal como instrumento para garantir a arrecadação tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 325-344, 2022.

LEÃO, Martha; SCALCON, Raquel Lima. O jogo de palavras perigoso da ADI 4.980. *Jota*, São Paulo, [n.p.], 21 fev. 2022. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/adi-4980-jogo-palavras-perigoso-21022022. Acesso em: 26 out. 2022.

LEITE, Alaor; TEIXEIRA, Adriano. O principal delito econômico da moderna sociedade industrial: observações introdutórias sobre o crime de infidelidade patrimonial, *Revista do Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico*, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 15-58, 2016.

LUNA, Everardo da Cunha. *O resultado, no direito penal*. São Paulo: J. Bushatsky, 1976.

MONTENEGRO, Lucas; VIANA, Eduardo. Coronavírus: um diagnóstico jurídico-penal. *Jota*, São Paulo, [n.p.], 23 mar. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/coronavirus-um-diagnostico-juridico-penal-23032020. Acesso em: 26 out. 2022.

MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; CAVALI, Marcelo. Ainda sobre a Súmula Vinculante nº 24: inconsistências, incoerências e indesejáveis consequências de sua aplicação. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 154, p. 2-10, 2022.

MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. 4. ed. Bologna: Zanichelli, 2021.

PIMENTEL, Manoel Pedro. *Crimes de mera conduta*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

QUANDT, Gustavo de Oliveira. A apropriação indébita previdenciária e a prisão por dívida. *In*: LOBATO, José Danilo Tavares; MARTINELLI, João Paulo Orsini; SANTOS, Humberto Souza (org.). *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 457-497.

RÖNNAU, Thomas. Grundwissen – Strafrecht: Erfolgs- und Tätigkeitsdelikte. *Juristische Schulung*, n. 11, p. 961-963, 2010.

ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*. Allgemeiner Teil. Grundlagen – Der Aufbau der Verbrechenslehre. 5. Auflage. München: C.H. Beck, v. I, 2020.

SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. *A vueltas con la Parte Especial*. Barcelona: Atelier, 2020.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito penal*: parte geral. 7. ed. Florianópolis: ICPC/Empório do Direito, 2017.

SCHNABELRAUCH, Marcus. *Vorfragenkompetenz und Bindung bei der Auslegung steuerrechtlicher Vorschriften*. Baden-Baden: Nomos Verlag, 2021.

SCHULENBURG, Johanna. Relaciones dogmáticas entre bien jurídico, estructura del delito e imputación objetiva. *In*: HEFENDEHL, Roland (ed.). *La teoría del bien jurídico*: ¿fundamento de legitimación del derecho penal o juego de abalorios dogmático? Madrid: Marcial Pons, 2007. p. 349-364.

SILVA, Germano Marques da. *Direito penal tributário*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018.

TAFFARELLO, Rogério Fernando. Impropriedades da Súmula Vinculante nº 24 do SF e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. *In*: FRANCO, Alberto Silva; LIRA, Rafael (coord.). *Direito penal econômico*: questões atuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 299-338.

DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n2p353-370

TOLDO, Nino Oliveira. A natureza do crime do artigo 168-A do Código Penal. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 154, p. 123-130, 2022.

Agradecimentos

Agradecemos as preciosas sugestões de Frederico Horta e Gustavo Quandt.

Conflito de interesses

Os autores declaram a ausência de conflito de interesses na produção do presente trabalho.

Sobre os autores:

Heloisa Estellita | *E-mail:* heloisa.estellita@fgv.br
Doutora em Direito (USP). Professora (FGV/SP). Advogada.

Marcelo Costenaro Cavali | *E-mail:* marcelo.cavali@fgv.br
Doutor em Direito (USP). Professor (FGV/SP). Juiz Federal (TRF3).

Recebimento: 26.10.2022

Aprovação: 10.11.2022

CAPÍTULO 2023

17

Mais razões para revisitar a multa qualificada

Aldo de Paula Júnior, Heloisa Estellita e Thaís Tereciano

REFERÊNCIA

PAULA JÚNIOR, Aldo de; ESTELLITA, Heloisa; TERECIANO, Thaís. Mais razões para revisitar a multa qualificada. **Valor Econômico**, São Paulo, 16 maio 2023. Legislação.

Valor ECONÔMICO | Legislação

PUBLICIDADE

Mais razões para revisitar a multa qualificada

As sanções não deveriam almejar a eliminação do contribuinte, mas evitar que pratique infrações graves

Por Aldo de Paula Júnior, Heloisa Estellita e Thaís Tereciano

16/05/2023 05h02 · Atualizado há 6 horas

Uma pesquisa pioneira desenvolvida pelas Escolas de Direito e de Economia da FGV SP comparou a aplicação de multas pela administração tributária brasileira e de outros países. Especialmente sobre a multa qualificada, a pesquisa demonstrou como essa sanção pode se tornar contraproducente, injusta e desproporcional. Além disso, os pesquisadores afirmaram que, ao comparar Brasil com outros países, "só aqui ela é adotada sob critérios subjetivos", sendo aplicada com base em uma suposição do Fisco quanto à intenção (dolo) do contribuinte em praticar conduta ilícita.

Para penalistas, essa última afirmação causa espanto e desassossego. No Direito Penal, o dolo é um elemento central da conduta criminosa, exigido para a maioria das infrações penais. De acordo com o Código Penal, pratica conduta dolosa o agente que, representando mentalmente a realidade que o cerca e sua própria conduta, age ou omite querendo o resultado ou assumindo o risco de produzi-lo. É compreendido, assim e tradicionalmente, como a consciência e a vontade da realização dos elementos objetivos (a descrição) do crime.

O espanto decorre da constatação revelada pela pesquisa de que o Fisco exige a (má) intenção para a aplicação da multa qualificada mesmo diante de contribuintes pessoas jurídicas, que nada mais são do que criações jurídicas desprovidas dos atributos humanos da consciência e da vontade. Não podem, portanto, representar mentalmente os elementos da infração e querer ou assumir o risco de produzir um resultado. Esse é um atributo humano, da pessoa natural. Esse atributo poderia muito bem ser encontrado no administrador da contribuinte pessoa jurídica que pratica a infração dolosamente, e que, por ter essa qualidade, permitiria ver seu ato como um ato da pessoa jurídica, com o que se poderia responsabilizá-la (também) pela infração.

Essa forma de imputar, atribuir, transferir os atributos de uma conduta humana a uma pessoa jurídica não é nova. É utilizada, por exemplo, em nosso sistema jurídico para atribuir responsabilidade penal às pessoas jurídicas por crimes ambientais. Bem ou mal, um modelo inspirado na legislação francesa. Esse modelo reconhece o óbvio: que consciência e vontade são atributos humanos.

Apurando a prática dolosa da infração por um administrador ou sócio da empresa, o Fisco poderia, então, atribuir à contribuinte pessoa jurídica a responsabilidade pela sanção: multa qualificada. Todavia, sabem todos que não é isso o que acontece na prática. O Fisco não apura condutas de pessoas naturais nos procedimentos contra contribuintes pessoas jurídicas (mal o faz naqueles contra contribuinte pessoa natural). Como pode, então, afirmar a presença do dolo de praticar a infração e que, segundo a pesquisa, é necessário para impor a multa qualificada? A verdade é que não pode e, na prática, não o faz.

E a prova disso é dada por um outro achado da pesquisa. Segundo os pesquisadores, as circunstâncias mais aceitas para caracterizar o dolo são, por exemplo, a utilização de empresas fictícias, o desmembramento indevido de empresas para enquadramento em regime especial de tributação (Simples); a utilização de pessoas interpostas (laranjas). Mas todas essas circunstâncias são objetivas e não subjetivas, nada dizem sobre o que a “empresa” representou mentalmente ou desejou.

E isso nos leva ao desassossego. Como se vê, o emprego do argumento do dolo, da intenção de fraudar, é meramente aparente, um adorno retórico, que não é levado a

sério nem mesmo pelo Fisco e que, por isso, pode ser utilizado para camuflar arbitrariedades.

Eis aí mais uma boa razão para revisitar diretamente a regulação da multa qualificada. Também se pode revisitar indiretamente uma parte da problemática gerada por essas multas: os casos nos quais à multa qualificada se segue a ameaça de uma sanção penal. Isso porque uma parte das multas qualificadas toma como arcabouço fático a prática (verdadeiramente) intencional de condutas fraudulentas, o que conduz à formulação de um juízo de suspeita de que essas condutas possam configurar a prática de crime tributário.

Nesses casos, a administração tributária se vê obrigada a encaminhar ao Ministério Público uma representação fiscal para fins penais, abrindo-se, assim, a via para uma possível dupla punição pelo mesmo fato: a multa qualificada e as sanções penais (privativa de liberdade e pecuniária). A discussão entre instâncias sancionadoras - a administrativa e a penal - tem se dado, entre nós, primordialmente, no terreno da competência para determinar a consistência do lançamento (de ofício), ou seja, uma discussão sobre prejudicialidade, cujo ápice foi alcançado com a edição da Súmula Vinculante nº 24 pelo Supremo Tribunal Federal.

Mas também se pode olhar para essa questão com as lentes da vedação da dupla sanção pelo mesmo fato. Na Espanha, por exemplo, a suspeita da prática de crime na apuração administrativo-fiscal impõe a imediata suspensão de qualquer procedimento orientado à aplicação de sanção administrativa e a remessa da apreciação integral da infração ao juízo penal (artigo 250, 2, Lei Geral Tributária). Essa é uma solução interessante e que poderia ter efeitos positivos para evitar que o Estado dispare um verdadeiro tiro de canhão (multa qualificada mais sanções penais) contra o contribuinte que pratique evasão fiscal. Afinal, as sanções não deveriam almejar a eliminação do contribuinte, mas evitar que pratique infrações graves.

Aldo de Paula Júnior, Heloisa Estellita e Thaís Tereciano são integrantes do Projeto de Pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate", do Grupo de Pesquisa em Direito Penal Econômico e da Empresa da FGV Direito SP (GDPEE)

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

Conteúdo Publicitário

Links patrocinados **por taboola**

LINK PATROCINADO

Celulares não vendidos e nunca usados são quase doados

LOTE DE ELETRÔNICOS

Saiba mais

LINK PATROCINADO

Celulares não vendidos estão sendo comprados a preço de fábrica

MAISVOLUME LOTES

LINK PATROCINADO

Médico famoso: Muita gordura na barriga? Faça isso antes de dormir

EMAGRECIMENTO APÓS OS 40

LINK PATROCINADO

Travesseiro cervical contra dores no pescoço e costas

SAFIRO

Ver ofertas

LINK PATROCINADO

A revolução no barbear que está deixando homens de queixo caído

MINISHAVE

Saiba mais

LINK PATROCINADO

Aliviei minhas dores no joelho usando apenas esse acessório

POWER KNEE ELITE

Meu Negócio por SafraPay

Como montar um delivery sem gastar muito

Meu Negócio por SafraPay

Link de pagamento: como receber sem a maquininha de cartão

Mais do Valor **Econômico**

Vendas on-line e setor agrícola impulsionaram serviços de transportes em março, diz IBGE

Serviços de transportes, serviços auxiliares aos transportes e correio tiveram alta de 3,6% no terceiro mÊs deste ano ante ante fevereiro

16/05/2023, 11:09 — Em Brasil

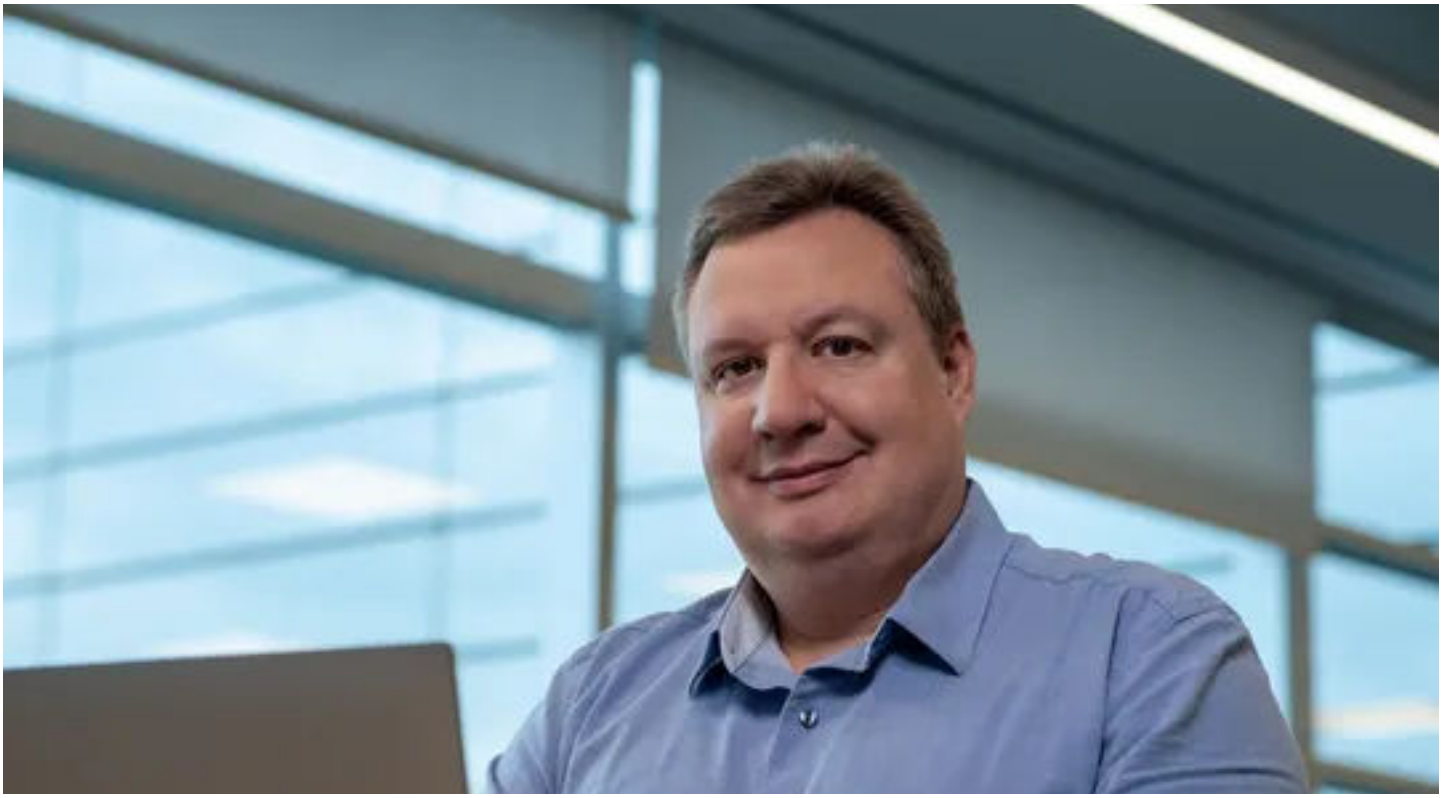
Transparência dos benefícios fiscais federais

A intenção da divulgação das empresas beneficiárias parece ser o controle social de tais renúncias tributárias

16/05/2023, 11:08 — Em Fio da Meada

Pedidos de recuperação judicial crescem 43,1% em abril, diz Serasa Experian

Já os pedidos de falência passaram de 81 para 91 na comparação anual, expansão de 12,3%



16/05/2023, 10:59 — Em Finanças

UE quer limitar a compra de combustíveis indianos feitos com petróleo russo

Apesar da prática não ser proibida pelas sanções ocidentais impostas contra Moscou, ela pode estar auxiliando o Kremlin a financiar a guerra, afirmou o chefe de política externa da UE

16/05/2023, 10:58 — Em Mundo

Aluguel residencial desacelera e sobe 1,68% em abril, aponta FipeZap+

No acumulado do ano, o Índice registra alta de 6,39%, e a cidade com maior reajuste é a capital goiana, com elevação de 18,82% no preço do aluguel; São Paulo teve alta de 4,59% entre janeiro e abril

16/05/2023, 10:57 — Em Empresas

Ibovespa opera em alta e ronda os 110 mil pontos com apoio da Petrobras

Texto do novo arcabouço fiscal e o exterior também permanecem no radar dos agentes financeiros

16/05/2023, 10:56 — Em Finanças

Produção industrial dos EUA sobe 0,5% em abril e supera projeções

Alguns economistas previam elevação de 0,1% no período

16/05/2023, 10:51 — Em Mundo

Bilionários lideram apostas em ações de inteligência artificial

O Duquesne Family Office, de Stanley Druckenmiller, comprou mais de 208.000 ações da Nvidia, que fabrica chips usados para IA, durante o primeiro trimestre

16/05/2023, 10:51 — Em Empresas

CAPÍTULO 2023

18

‘Apropriação indébita’ previdenciária: crime formal ou material? (parte 1)

Heloisa Estellita e Marcelo Costenaro Cavali

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo Costenaro. ‘Apropriação indébita’ previdenciária: crime formal ou material? (parte 1). **Consultor Jurídico**, São Paulo, 16 nov. 2023.

Login Cadastre-se

segunda-feira, 20 de novembro de 2023

Consultor Jurídico

Pesquisar

Capa Especiais Notícias Colunas Artigos Estúdio ConJur Anuários Loja

Consultor Jurídico > areas-do-direito > Criminal > 'Apropriação indébita' previdenciária: crime formal ou material? (parte 1)

OPINIÃO

'Apropriação indébita' previdenciária: crime formal ou material? (parte 1)

Heloisa Estellita

Marcelo Costenaro Cavali

16 de novembro de 2023, 16h00

Editorias: Criminal Judiciário Previdência

A Súmula Vinculante nº 24 causou uma série de efeitos indesejados no tratamento penal e processual penal dos crimes tributários. O mais recente deles está representado na discussão acerca da classificação dos crimes tributários como formais ou materiais, e nas supostas consequências dessa classificação para a aplicação do tipo penal do artigo 168-A do Código Penal. Tal classificação foi tida por determinante no julgamento do Recurso Especial 1.982.304, no âmbito do qual o STJ (Superior Tribunal de Justiça) fixou a seguinte tese: *"O crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, § 1.º, inciso I, do Código Penal, possui natureza de delito material, que só se consuma com a constituição definitiva, na via administrativa, do crédito tributário, consoante o disposto na Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal"* (j. 17/10/2023) [1].

RECEBA NOSSO BOLETIM DE NOTÍCIAS

Digite Seu email.

RECEBER

No caso, discutiam-se os efeitos da classificação do crime como material ou formal sobre a prescrição. A acusada obtivera perante o TRF o reconhecimento da prescrição, pois os fatos ocorreram em 2007/2008 e a denúncia tinha sido recebida em 2021, quase 13 anos depois. A corte federal, reconhecendo o caráter "formal" do crime, cravou o início do prazo prescricional no momento dos sucessivos não recolhimentos e reconheceu a extinção da punibilidade. O MPF recorreu ao STJ afirmando que, na verdade, o crime é "material" e, assim, *"se consuma na data em que há a constituição definitiva do crédito tributário ou o exaurimento da via administrativa"*, invocando a SV 24 e escancarando, assim, os efeitos nocivos em cadeia causados pelo teor e pela linguagem empregada na súmula vinculante **[2]**.

A alocação das figuras típicas em categorias (classificação), a partir da identificação de elementos comuns, tem por fim agrupar figuras que, justamente em razão da comunhão de características compartilhadas, apresentam problemas e produzem consequências jurídicas similares, merecendo tratamento jurídico uniforme em decorrência do princípio da igualdade. Assim, faz-se a distinção entre delitos de *mera conduta* (ou de atividade) e de *resultado*, que tem como referência o objeto sobre o qual recai a conduta **[3]**, para ressaltar que, nas figuras que exigem resultado naturalístico espaço-temporalmente ou pelo menos mentalmente (lógico-conceitualmente**[4]**) separado da conduta, será necessário examinar o nexo de causalidade (e a imputação objetiva) entre o resultado e a conduta **[5]**.

Outra distinção, que costuma se confundir com a anterior, estabelece-se entre crimes *formais* e *materiais*. Para Bruno, materiais são os crimes em que há *"realização do resultado fixado como característico do tipo legal"* – e esses crimes são chamados de *crimes de resultado* pelos alemães **[6]**. Já nos crimes formais *"com a própria atividade realiza-se o resultado"*, e por esta razão, os alemães preferem chamá-los de *simples atividade* (*schlichte Tätigkeitsdelikte*) **[7]**. Em conformidade com isso, seriam intercambiáveis as expressões *crimes de resultado/crimes materiais* e *crimes de mera conduta/crimes formais*. Isso já dá uma ideia da pouca clareza que assombra esses conceitos **[8]**.

A distinção entre *crimes de perigo* (concreto ou abstrato) e *de lesão (ou dano)* **[9]**, por seu turno, tem como ponto de referência o bem jurídico e serve para colocar em evidência o grau do menoscabo ao bem jurídico, o que permite avaliar a legitimidade da incriminação e a proporcionalidade da intensidade da resposta penal **[10]**. Porque os critérios selecionados para essas classificações são diversos é que podemos encontrar crimes de *resultado e perigo (concreto)*, como é

o crime de desabamento ou desmoronamento; de *mera conduta* e de *lesão*, como a injúria; de *mera conduta* e *perigo*, como a posse de arma de fogo; de *resultado* e de *lesão*, como o homicídio **[11]**.

Para evitar ruídos, como os produzidos no precedente ora analisado, talvez fosse melhor o abandono total das expressões crimes formais/crimes materiais e a adoção exclusiva das expressões *crimes de mera conduta ou de atividade/crimes de resultado*, já consagradas e mais estáveis, e que parecem expressar com mais fidelidade o critério diferenciador: um tipo de crime que exige ou não, a realização de um resultado naturalístico para sua consumação.

Parece-nos, porém, que nenhuma destas classificações é decisiva para os propósitos que realmente moveram o *Parquet* a interpor o recurso especial julgado pelo STJ, que fora o de *usufruir* da suspensão da prescrição da pretensão punitiva em decorrência da aplicação da SV 24. Esse resultado pretendia ser alcançado a partir de uma associação quase mágica entre crime formal = afastamento da SV 24, crime material = aplicação da SV 24. Essa forma de proceder não tem ares de novidade; já foi feita com relação ao crime de descaminho (artigo 334, *caput*, CP), um claro exemplar de crime tributário que exige o não pagamento dos impostos **[12]**, ao qual se atribuiu a qualidade de crime formal para privá-lo das consequências penais do pagamento e do parcelamento e, depois, da SV 24 **[13]**.

Novamente, no REsp 1.982.304, recorreu-se à mítica distinção entre crimes formais e materiais, aparentemente incorporada pela SV 24: se é crime material, há necessidade de se aguardar o término do processo administrativo fiscal para a consumação do delito.

Todavia, como demonstraremos na segunda parte deste texto a incidência da súmula vinculante só faz sentido naquelas figuras que pressupõem que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não tenha realizado o autolançamento **[14]**, e isso independentemente de as classificarmos como crimes formais/materiais, de mera conduta ou de resultado, de dano ou de perigo.

Continua na parte 2

---

[1] No texto acima indicado, fizemos comentários à ADI 4.980, julgada em março de 2022 pelo Supremo Tribunal Federal, e que não cabem neste espaço.

[2] Cf. MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 2–10.

[3] SCHULENBURG, *La teoría del bien jurídico*, p. 360-362; no mesmo sentido, GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 40. O bem jurídico não se confunde com o objeto da ação: "se A furta um anel a B,

objeto da ação é o anel, bem jurídico a 'propriedade alheia'; se C mata D, o corpo de D é o objeto da ação, a vida humana o bem jurídico lesado" (FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 359).

[4] A expressão é de RÖNNAU, *JuS* 11/2010, p. 961.

[5] Cf. SANTOS, *Direito penal* PG, p. 85; TAIPA DE CARVALHO, *Direito penal* PG, p. 303.

[6] BRUNO, *Direito penal* PG II, p. 221.

[7] BRUNO, *Direito penal* PG II, p. 222.

[8] Cf. GRECO, *Boletim IBCCRIM* 229, p. 7; ROXIN/GRECO, *Strafrecht* AT I, §10, nm. 104; HEFENDEHL, *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, p. 155. Críticas da coautora deste texto em ESTELLITA, *Responsabilidade de dirigentes de empresas por omissão*, p. 236-239.

[9] Greco prefere o termo lesão (cf. GRECO, Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato, p. 75 e ss.); Badaró, o termo dano (cf. BADARÓ, *Bem jurídico-penal supraindividual*, p. 241-242).

[10] SCHULENBURG, *La teoría del bien jurídico*, p. 367-370. Cf. SANTOS, *Direito penal* PG, p. 86-87; FIGUEIREDO DIAS, *Direito penal* PG I, p. 359-363. Demonstrações induvidosas em GRECO, *RBCCrim* 49, p. 89–147. Cf. também o ilustrativo artigo de MONTENEGRO/VIANA, *Jota* (23 mar. 2020).

[11] Outros exemplos, nem sempre isentos de dúvida, em LEÃO/SCALCON, *Revista de Direito Tributário Atual* 50, p. 330; GRECO, *Modernização do direito penal, bens jurídicos coletivos e crimes de perigo abstrato*, p. 40.

[12] A jurisprudência do STJ é praticamente pacífica nesse sentido. Cf, apenas para indicar precedente recente, o acórdão proferido no AgRg no REsp 1964478, 5ª Turma, Rel. Joel Ilan Paciornik, j. 14/12/2021, DJe 16/12/2021.

[13] Uma proposta que ajusta bem ao vício que atinge juristas de querer que os fenômenos se acomodem às classificações e não o contrário, segundo CARRIÓ, *Notas sobre derecho y lenguaje*, p. 99.

[14] Preferiremos esta expressão à outra comumente utilizada – lançamento por homologação – apenas para tornar o texto mais conciso.

Tags: crimes formais Direito Previdenciário

compartilhe

Heloisa Estellita
é professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e coordenadora do Grupo de Pesquisa em Direito Penal Econômico e da Empresa na mesma instituição.

Marcelo Costenaro Cavali
é professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e coordenador do Grupo de Pesquisa em Direito Penal Econômico e da Empresa na mesma instituição.

Receba nosso boletim de notícias

Digite seu e-mail RECEBER

Encontrou um erro? **Avise nossa equipe!**

0 Comentários Relacionadas

OPINIÃO
Lições de Yitzhak Rabin: democracia constitucional não pode ser pacto suicida
O "Último Dia de Yitzhak Rabin", dirigido por Amos Gitai, é muito bom. Meio documentário, meio...

OPINIÃO
Necessidade de contratação de seguro compreensivo de operador portuário
As atividades de movimentação de passageiros ou movimentação e armazenagem de mercadorias, destinadas ou provenientes de...

MAIS LIDAS

OPINIÃO
Jorge Kanovicz: *Lições de "O Último Dia de Yitzhak Rabin"*

OPINIÃO
Zanella e Lourenço: *Seguro compreensivo de operador portuário*

OPINIÃO
Borges e Guimarães: *Auxílio moradia, um direito dos médicos residentes*

OPINIÃO

Auxílio moradia: direito de médicos residentes que vem sendo ignorado pelas instituições

Se você é médico residente, talvez um de seus direitos esteja sendo ou foi ignorado: o...

OPINIÃO

Quem tem direito à revisão do Pasep?

Depois de 50 anos, vem à tona que o único banco responsável por administrar o patrimônio...

OPINIÃO

Majoração de percentual da garantia e 'step-in' não devem solucionar obras paradas

Em auditoria realizada em 2019[1], o Tribunal de Contas da União (TCU) verificou que 23% das...

OPINIÃO

Standard probatório e racismo em processos penais

Logo após o término dos debates, o professor Aury Lopes Júnior, com sua reconhecida argúcia crítica,...

OPINIÃO

A importância de Hans Kelsen para a jurisdição constitucional

Nesta segunda-feira, 20 de novembro, será lançado em Brasília o Centro Hans Kelsen de Estudos sobre...

OPINIÃO

NLLC e implementação de regras de compliance em consórcios de empresas

Atualmente, algumas legislações, seja de cunho nacional, como a Lei nº 14.133/2021 (a Nova Lei de...

OPINIÃO

Eventual perda de interesse processual: encerramento da licitação e do concurso público

Este texto pretende enfrentar duas situações práticas que costumeiramente ensejam reflexões quanto à eventual perda superveniente...

OPINIÃO
Rômulo Saraiva: *Quem tem direito à revisão do Pasep?*

OPINIÃO
Juliana Zukauskas: *Majoração de percentual da garantia e 'step-in'*

OPINIÃO
Melo e Barroso: *Standard probatório e racismo em processos penais*

OPINIÃO
Gilmar Mendes: *Hans Kelsen e a jurisdição constitucional*

OPINIÃO
Opinião: *NLLC e implementação de compliance em consórcios*

OPINIÃO
Mouta Araujo: Eventual perda de interesse processual

RECEBA NOSSO
BOLETIM DE NOTÍCIAS

Digite seu e-mai

RECEBER

5 RECOMENDAÇÕES DE LEITURA

Juiz reconhece alienação parental e entrega guarda de filho ao pai

Disparidade notável no valor da indenização impede imissão na posse

Contrato de serviços contra Covid-19 sem licitação exige critérios de lei

Rescisórias abrem novo round na disputa sobre a 'tese do século' no Judiciário

Juíza autoriza transação de débitos em SP

antes de lei entrar em vigor

segunda-feira
20 de novembro de 2023

Inscreva-se no Boletim

Pesquisar

CONJUR
Quem Somos
Equipe
Fale Conosco

PUBLICIDADE
Anuncie na ConJur
Anuários Conjur

ESPECIAIS
Especial 20 anos
Eleições 2022
Especial 25 anos

PRODUTOS
Livraria
Anuários
Boletim Jurídico

Consultor Jurídico 2022. Todos os direitos reservados.
ISSN 1809-2829
www.conjur.com.br

CAPÍTULO 2023

19

‘Apropriação indébita’ previdenciária: crime formal ou material? (parte 2)

Heloisa Estellita e Marcelo Costenaro Cavali

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo Costenaro. ‘Apropriação indébita’ previdenciária: crime formal ou material? (parte 2). **Consultor Jurídico**, São Paulo, 17 nov. 2023.

Login Cadastre-se

segunda-feira, 20 de novembro de 2023

Consultor Jurídico

Pesquisar

Capa Especiais Notícias Colunas Artigos Estúdio ConJur Anuários Loja

Consultor Jurídico > areas-do-direito > Criminal > 'Apropriação indébita' previdenciária: crime formal ou material? (parte 2)

OPINIÃO

'Apropriação indébita' previdenciária: crime formal ou material? (parte 2)

Heloisa Estellita

Marcelo Costenaro Cavali

17 de novembro de 2023, 9h16

Editorias: Criminal Judiciário Previdência

Como dissemos na **primeira parte deste texto**, no julgamento do REsp 1.982.304, recorreu-se à mítica distinção entre crimes formais e materiais, aparentemente incorporada pela SV 24: se é crime material, há necessidade de se aguardar o término do processo administrativo fiscal para a consumação do delito. Porém, como demonstraremos adiante, a incidência da súmula vinculante só faz sentido naquelas figuras que pressupõem que o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) não tenha realizado o autolançamento [1], e isso independentemente de as classificarmos como crimes formais/materiais, de mera conduta ou de resultado, de dano ou de perigo. Vejamos o porquê.

RECEBA NOSSO BOLETIM DE NOTÍCIAS

Digite Seu email.

RECEBER

Os principais crimes tributários estão descritos nos artigos 1º, *caput*, e 2º, II, da Lei nº 8.137/90; e nos artigos 168-A, *caput* e § 1º, I, 334 e 337-A, CP. Todos eles têm algo em *comum* quanto ao efeito

das condutas incriminadas: delas decorre um prejuízo patrimonial para o sujeito ativo da obrigação tributária, que deixa de receber, na data devida, uma quantia de dinheiro à qual tem direito **[2]**. Denomine-se esse efeito de resultado naturalístico, de resultado jurídico, de dano ou de perigo concreto, fato é que, por se tratar de elemento comum a todas essas figuras, não poderia, logicamente, ser utilizado como critério de discriminação para decidir sobre a aplicação ou não da SV 24. Então, o critério para uma distinção, se houver, tem de estar em outro lugar. E, a nosso ver, ele está na forma de constituição do crédito tributário.

Em todos esses casos subjaz uma *obrigação tributária*, uma relação jurídica entre um devedor e um credor que nasce com o "fato gerador" (*rectius*, fato jurídico tributário) **[3]**, mas que não nasce exigível. Pelo lançamento, constata-se e declara-se a ocorrência do fato jurídico tributário, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e o montante da prestação devida (artigo 142, CTN), tornando o crédito tributário *exigível*. Diferentemente de um credor privado — que conhece desde o nascimento da relação obrigacional o ato que gera seu crédito, quem é o devedor, os elementos e o valor da dívida, a administração tributária depende das informações que lhe são fornecidas pelos sujeitos passivos para conhecer a ocorrência do fato jurídico tributário e tornar exigível o crédito, seja por declaração (artigo 147, CTN) seja pelo autolançamento (artigo 150, CTN) **[4]**.

Se o sujeito passivo não o fizer, o Fisco não só terá de descobrir a ocorrência do fato jurídico tributário — o que será quase acidental em virtude do caráter massivo, anônimo e da ausência de imediatidade das relações jurídico-tributárias —, como terá, ainda, de fazer o lançamento de ofício (CTN, artigo 149).

São essas distintas *formas de constituição do crédito tributário* que, em nosso sentir, diferenciam as *formas de ataque ao bem jurídico* selecionadas pelo legislador penal. Muito embora, como visto, *todas* exijam um prejuízo patrimonial, enquanto as figuras dos artigos 1º, *caput*, Lei 8.137/90, 334 e 337-A, CP, pressupõem que o crédito tributário não tenha sido tornado exigível, total ou parcialmente, as dos artigos 2º, II, Lei 8.137/90, e 168-A, *caput* e §1º, I, CP, não fazem essa exigência.

A reprovabilidade das condutas previstas no primeiro grupo de figuras se assenta no descumprimento do dever de tornar o crédito tributário exigível pelo autolançamento ou pelo fornecimento de declarações, mantendo o Fisco em *estado de ignorância* quanto à existência da obrigação tributária e obrigando-o, se e quando tomar ciência da ocorrência do fato tributário, a proceder ao lançamento de ofício. As segundas não. Sua reprovabilidade decorre da *traição a um dever fiduciário* instituído em lei que, de um lado, obriga o

responsável tributário a descontar ou cobrar do contribuinte o tributo por este devido ("descontada ou cobrada") e, de outro, obriga-o a recolher esse valor aos cofres públicos **[5]**.

É, assim, a diferente *forma de ataque* ao bem jurídico que importa para fins de apreciar a necessidade ou não de aguardar o pronunciamento da administração tributária, já que a SV 24 atribui relevância à discussão administrativa que tenha por objeto o crédito tributário (em todos seus elementos).

Se o sujeito passivo procedeu ao autolançamento tornando o crédito tributário exigível, não há que se falar em necessidade de descoberta e lançamento de ofício por parte da administração tributária **[6]**. Declarado e não pago o tributo, a administração tributária pode inscrever o crédito tributário imediatamente na dívida ativa e ajuizar uma ação de execução fiscal. É o próprio STJ quem o diz, na sua Súmula 436: *"A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco"*. E é justamente o que sucede no caso das figuras irmãs-gêmeas dos artigos 2º, II, Lei 8.137/90 e 168-A, *caput* e § 1º, I, CP **[7]**.

Se, porém, o sujeito passivo (contribuinte ou responsável) sequer procedeu ao autolançamento, total ou parcialmente, omitindo a informação sobre a ocorrência do fato jurídico tributário e seus elementos, então, quem terá de fazê-lo é a administração tributária, por meio de lançamento de ofício. Aqui, diz o CTN, só a autoridade fiscal pode proceder ao lançamento (de ofício), não podendo fazê-lo nem o membro do Ministério Público, nem mesmo um órgão do Poder Judiciário. É nestes casos em que é cabível impugnação do sujeito passivo para discutir a validade do crédito tributário, a qual dá início ao procedimento administrativo.

Esse modo de compreender as figuras penais deixa claro que o procedimento administrativo tributário não exerce papel algum na consumação desses crimes, mas diz respeito à correção do lançamento de ofício e, assim, pode ter uma *força persuasiva* **[8]** quanto a *alguns elementos da tipicidade objetiva* desses crimes.

De forma direta: se o responsável efetivamente desconta os valores do contribuinte e os *declara* (ou seja, procede ao autolançamento), mas não os recolhe na data legalmente determinada, traindo o dever fiduciário imposto por lei, a administração tributária pode inscrever o crédito na dívida ativa e ajuizar a execução fiscal (artigo 168-A, *caput* e § 1°, I, CP, ou artigo 2º, II, Lei 8.137/90); se ele *não os declara*, total ou parcialmente (porque quem declara a menor, deixa de declarar parte do que deveria ter sido declarado), a administração tributária terá de descobrir esse fato dentro do período de cinco anos, proceder ao lançamento de ofício, franquear o direito de defesa e, só após o encerramento da discussão na esfera administrativa,

sobrevindo o não pagamento, poderá inscrever o crédito da dívida ativa e executá-lo (artigo 337-A, CP, e artigo 1º, *caput*, Lei 8.137/90) **[9]**.

E com isso podemos retornar ao caso apreciado pelo STJ. Em primeiro lugar, suspeitamos que não se tratava ali, verdadeiramente, da figura do artigo 168-A, § 1º, I, CP, mas de um caso que invocaria a figura do artigo 337-A, CP, porque o acórdão proferido no ProAfR no REsp 1.982.304 (DJe 21/9/2022) alude à existência de um procedimento administrativo tributário que teria *"constituído definitivamente o crédito"* o que, como se viu, é dispensável na hipótese da primeira figura, além de mencionar tributos (contribuições previdenciárias) devidos pela pessoa jurídica na qualidade de *contribuinte* e não de *responsável*, o que ou é conduta penalmente irrelevante (mera inadimplência), ou não houve autolançamento, total ou parcial, atraindo a figura do artigo 337-A. Aliás, os precedentes do STF invocados logo no início do voto da e. Relatora, especificamente o Inquérito 3.102 e o RHC 132.706, tratam do crime do artigo 337-A e não do artigo 168-A, CP.

Ao fim de seu voto, a e. relatora, inclusive, reconhece que "*não se pode afirmar, com absoluta certeza, como e quando se deu o lançamento definitivo, em especial, porque não foi juntada aos autos a cópia integral dos Processos Administrativos Fiscais descritos na denúncia"*. Se se tratar realmente do crime do artigo 168-A, CP, não se concebe por qual razão teria havido um processo administrativo fiscal, já que, como exposto, bastaria para o Fisco a inscrição do débito em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal.

Se, porém, se tratasse da figura do artigo 168-A, § 1º, I, CP, o início do prazo prescricional — que ocorre com a consumação do crime (artigo 111, I, CP), no momento em que *"nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal"* (artigo 14, I, CP) — ocorreria no dia seguinte ao último dia do prazo para recolhimento do tributo descontado de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público. E isso vale para *todos* os crimes analisados neste artigo, pois em todos eles a consumação exige a falta de entrega do valor devido na data fixada pela lei. Em outras palavras: o delito do artigo 168-A, § 1º, I, sempre se consuma na data em que deveria ter sido entregue o valor devido, sendo esse o marco inicial para a contagem da prescrição da pretensão punitiva (artigos 14, I, c.c. 111, I, CP). Note-se que a ambígua dicotomia entre crimes formais e crimes materiais não oferece nenhuma vantagem sobre a pesquisa simples e direta dos elementos do tipo objetivo para fins de determinação de sua consumação.

O regime instituído pela SV 24 (suspensão da pretensão punitiva na pendência de discussão administrativa) atingirá, assim, apenas aqueles casos nos quais o lançamento do tributo teve de ser feito de ofício, pois o sujeito passivo não efetuou, contrariamente ao seu

dever, o autolançamento (total ou parcial): só aqui há uma discussão sobre a própria existência do crédito tributário, com consequência impeditiva da persecução penal (por conta da Súmula, deixe-se bem claro, não por força de lei **[10]**). E, nesse caso, o crime praticado será o do artigo 337-A, CP ou o crime do artigo 1º, *caput*, Lei 8.137/90 — nunca os crimes do artigo 168-A do CP ou do artigo 2°, II, da Lei 8.137/90

Parece claro, assim, que a classificação dos crimes tributários entre crimes "formais" ou de mera conduta e crimes de resultado não é efetivamente relevante para a *ratio* que inspira a SV 24 **[11]**.

Que tenhamos tido de percorrer esse longo e espinhoso caminho para demonstrá-lo é decorrência de um regime penal-tributário disfuncional, do qual a SV 24 e sua má compreensão em cascata é apenas um sintoma **[12]**.

À guisa de conclusão, a consumação do crime do artigo 168-A, § 1º, I, do CP, ocorre quando se esgota o prazo para recolhimento do tributo descontado do pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público. As aporias geradas pela SV 24, embora merecidamente criticáveis, não podem ser contornadas com a amputação de um dos elementos do tipo penal por meio de uma fraude de etiquetas: "o fato de chamarmos o cão de gato não vai alterar o fato de que ele ainda assim latirá" **[13]**.

---

[1] Preferiremos esta expressão à outra comumente utilizada – lançamento por homologação – apenas para tornar o texto mais conciso.

[2] No sentido de falta de um acréscimo patrimonial que lhe era devido (*lucrum cessans*), cf. HORTA, *REC* 81, p. 194.

[3] CARVALHO, *Curso de direito tributário*, p. 283.

[4] Razão pela qual Gaede denomina as fraudes fiscais de "fraudes comunicativamente orientadas" (GAEDE, § 370 Steuerhinterziehung, número marginal 76).

[5] Sustentando que, pela estrutura legal do desconto neste caso, trata-se de hipótese de prisão por dívida QUANDT, *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*, p. 470 e ss.

[6] Salvo se ela discordar da atividade do contribuinte, no prazo de 5 anos, CTN, art. 150,' §4º.

[7] A discrepância entre as penas dessas figuras criminosas, como se vê, não se assenta no desvalor da conduta, que é o mesmo. Poderia, talvez, assentar-se no resultado, mas não nos parece que seja assim, como se pode conferir em ESTELLITA, *RBCCrim* 36, *passim*.

[8] Quanto à materialidade de algumas elementares objetivas, como afirmou um dos coautores em MOURA/CAVALI, *Revista do Advogado* 154, p. 6. Cf. também, em sentido próximo, LEARDINI/TAFFARELLO, *Revista do Advogado* 154, p. 147.

[9] Se essa reserva de competência do CTN é adequada ou não, ou se se deve aguardar o pronunciamento final da autoridade administrativa acerca da impugnação do contribuinte/responsável ao lançamento de ofício são questões que não cabem discutir neste espaço.

[10] Não é tarefa tão simples como pode parecer ler a expressão "processo" empregada no art. 116, I, CP, como procedimento administrativo. Em um ambiente no qual se considera a prescrição um instituto de direito penal material que interfere em direito fundamental e cuja regulação, consequentemente, está sujeita ao princípio da reserva legal, discutir a validade de uma possível analogia *in malan partem* ou da interpretação extensiva parece ser um pressuposto essencial para sustentar a tese que acompanha a SV 24.

[11] Com isso, nos afastamos do entendimento de TOLDO, *Revista do Advogado* 154,p. 128, e da literatura na qual se apoia.

[12] No âmbito do Grupo de Pesquisas em Direito Penal Econômico e da Empresa da FGV Direito SP, iniciaremos pesquisa que pretende, justamente, produzir uma proposta de reforma legislativa para o tratamento penal e processual penal dos crimes tributários. Cf. GDPEE. *Evasão fiscal: uma proposta legislativa para debate*. Disponível em: **https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/evasao-fiscal-uma-proposta-legislativa-para-debate**.

[13] GRECO, *Lo vivo y lo muerto en la teoría de la pena de Feuerbach*, p. 207.

Tags: Direito Previdenciário stj

compartilhe

Heloisa Estellita
é professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e coordenadora do Grupo de Pesquisa em Direito Penal Econômico e da Empresa na mesma instituição.

Marcelo Costenaro Cavali
é professor da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas e coordenador do Grupo de Pesquisa em Direito Penal Econômico e da Empresa na mesma instituição.

Receba nosso boletim de notícias

Digite seu e-mail RECEBER

Encontrou um erro? **Avise nossa equipe!**

0 Comentários Relacionadas

OPINIÃO
Lições de Yitzhak Rabin: democracia constitucional não pode ser pacto suicida
O "Último Dia de Yitzhak Rabin", dirigido por Amos Gitai, é muito bom. Meio documentário, meio...

OPINIÃO
Necessidade de contratação de seguro compreensivo de operador portuário
As atividades de movimentação de passageiros ou movimentação e armazenagem de mercadorias, destinadas ou provenientes de...

OPINIÃO
Auxílio moradia: direito de médicos residentes que vem sendo ignorado pelas instituições
Se você é médico residente, talvez um de seus direitos esteja sendo ou foi ignorado: o...

OPINIÃO
Quem tem direito à revisão do Pasep?
Depois de 50 anos, vem à tona que o único banco responsável por administrar o patrimônio...

MAIS LIDAS

OPINIÃO
Jorge Kanovicz: *Lições de "O Último Dia de Yitzhak Rabin"*

OPINIÃO
Zanella e Lourenço: *Seguro compreensivo de operador portuário*

OPINIÃO
Borges e Guimarães: *Auxílio moradia, um direito dos médicos residentes*

OPINIÃO
Rômulo Saraiva: *Quem tem direito à revisão do Pasep?*

OPINIÃO
Juliana Zukauskas: *Majoração de percentual da garantia e 'step-in'*

OPINIÃO

Majoração de percentual da garantia e 'step-in' não devem solucionar obras paradas

Em auditoria realizada em 2019[1], o Tribunal de Contas da União (TCU) verificou que 23% das...

OPINIÃO

Standard probatório e racismo em processos penais

Logo após o término dos debates, o professor Aury Lopes Júnior, com sua reconhecida argúcia crítica,...

OPINIÃO

A importância de Hans Kelsen para a jurisdição constitucional

Nesta segunda-feira, 20 de novembro, será lançado em Brasília o Centro Hans Kelsen de Estudos sobre...

OPINIÃO

NLLC e implementação de regras de compliance em consórcios de empresas

Atualmente, algumas legislações, seja de cunho nacional, como a Lei nº 14.133/2021 (a Nova Lei de...

OPINIÃO

Eventual perda de interesse processual: encerramento da licitação e do concurso público

Este texto pretende enfrentar duas situações práticas que costumeiramente ensejam reflexões quanto à eventual perda superveniente...

OPINIÃO

Melo e Barroso: *Standard probatório e racismo em processos penais*

OPINIÃO

Gilmar Mendes: *Hans Kelsen e a jurisdição constitucional*

OPINIÃO

Opinião: *NLLC e implementação de compliance em consórcios*

OPINIÃO

Mouta Araujo: Eventual perda de interesse processual

RECEBA NOSSO BOLETIM DE NOTÍCIAS

Digite seu e-mai

RECEBER

5 RECOMENDAÇÕES DE LEITURA

Novos integrantes do STJ tomam posse nesta quarta-feira

Juiz reconhece alienação parental e entrega guarda de filho ao pai

Disparidade notável no valor da indenização impede imissão na posse

Contrato de serviços contra Covid-19 sem licitação exige critérios de lei

Rescisórias abrem novo round na disputa sobre a 'tese do século' no Judiciário

segunda-feira
20 de novembro de 2023

Inscreva-se no Boletim

Pesquisar

CONJUR
Quem Somos
Equipe
Fale Conosco

PUBLICIDADE
Anuncie na ConJur
Anuários Conjur

ESPECIAIS
Especial 20 anos
Eleições 2022
Especial 25 anos

PRODUTOS
Livraria
Anuários
Boletim Jurídico

Consultor Jurídico 2022. Todos os direitos reservados.

ISSN 1809-2829

www.conjur.com.br

CAPÍTULO

2024

20

Amortização de ágio gerado em operação societária e crime tributário

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. Amortização de ágio gerado em operação societária e crime tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 57, ano 42, p. 283-309, 2. quadr. 2024.

Amortização de Ágio Gerado em Operação Societária e Crime Tributário

Amortisation of Goodwill from Corporate Operations and Tax Offences

Heloisa Estellita
Doutora pela Universidade de São Paulo e mestre pela Universidade Estadual Paulista. Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. Alumna da Fundação Alexander von Humboldt com estágios de pesquisa pós-doutoral na Ludwig Maximilian, Munique, na Universidade de Augsburg (em cooperação com a CAPES), na Universidade Humboldt de Berlim e na Universidade Pompeu Fabra, Barcelona, Espanha (CAPESPrint).

Recebido em: 25-4-2024 – **Aprovado em:** 4-7-2024
https://doi.org/10.46801/2595-6280.57.12.2024.2540

Resumo
O texto trata da amortização do ágio gerado em operação societária dentro do mesmo grupo, com a consequente redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e sua subsunção ao tipo penal do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Especial consideração é dada sobre a disputa sobre a qualificação jurídica dos fatos, a prestação de informações completas e exatas e sua tipicidade objetiva. Analisa-se a conduta praticada em conformidade com parecer e o erro nos crimes tributários e suas particularidades quanto à configuração da tipicidade subjetiva.
Palavras-chave: direito penal econômico, crime tributário, planejamento tributário, erro, atuação conforme a parecer.

Abstract
The text examines the potential criminal implications of the amortization of goodwill arising from corporate operations within the same group, and its impact on the tax base of IRPJ and CSLL. It addresses criminal offenses related to tax fraud, with special attention being given to the legal qualification of the transactions in view of the scope of art. 1, II, of Law n. 8.137/90. Furthermore, the text examines the conduct in accordance with a legal opinion, the error in tax crimes, and the peculiarities concerning the configuration of the mens rea.
Keywords: criminal liability, tax fraud, tax planning, error, legal opinion.

1. Introdução

O âmbito que torna mais explícita a natureza transdisciplinar do Direito Penal Econômico é o dos crimes tributários. Nele se manifesta com toda sua força

a acessoriedade ínsita às normas penais econômicas: não só a construção da norma incriminadora dependerá dos conceitos e institutos tributários, como a própria reprovação ao autor pela prática criminosa dependerá de sua compreensão acerca da matéria tributária. Os casos envolvendo as possíveis repercussões penais das operações envolvendo amortização de ágio gerado em operação societária dentro de um mesmo grupo são exemplares por excelência desse fenômeno. Dentre esses casos, o texto se concentrará naqueles que se caracterizam pela existência de dois grupos econômicos não relacionados que integram parte de suas operações por meio da integração de subsidiárias a valores de mercado (*arm's length*) e não pelos valores de patrimônio líquido. Nesses casos, quando o valor de mercado é superior ao do patrimônio líquido, há desdobramento de lançamentos na contabilização: o do patrimônio líquido e o do ágio (diferença entre o valor de mercado e o do patrimônio líquido).

A formação lícita desse ágio exige que haja legítimas razões para o negócio. Para isso, amealha-se, normalmente, relatórios, opiniões legais e pareceres de experts para dar supedâneo às operações. Com base nesses documentos, o contribuinte passa a amortizar o ágio de forma parcelada, o que diminui a base de cálculo de tributos federais (entre eles, IRPJ e CSLL). Toda a operação, precedida desses pareceres, é devidamente escriturada e declarada às autoridades tributárias, em conformidade com os dispositivos legais aplicáveis, por meio de decomposição detalhada dos valores informados em DIPJs, demonstrativos de amortização anual e mensal de ágio, lançamentos escriturados nos Livros Diário e Razão, demonstrativos de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) etc.

Em muitos casos, anos depois do início da amortização, a Receita Federal entende que o ágio gerado em operação societária dentro do mesmo grupo não se ajustava às normas legais, glosando os abatimentos e as despesas de juros sobre capital próprio, lançando de ofício os tributos e aplicando sanção punitiva (multa agravada). Segundo seu entendimento, nesses casos, o contribuinte teria deixado de antecipar aos cofres públicos, no regime de estimativa, os valores de IRPJ e CSLL devidos caso as despesas glosadas não tivessem sido deduzidas da base de cálculo desses tributos. Além disso, vê nesse proceder a suspeita da prática de crime tributário descrito no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, porque as operações societárias seriam, na sua visão, simulações dentro do mesmo grupo econômico, feitas com a única finalidade de gerar valor para amortização fiscal do ágio. Essa suspeita é objeto, então, de Representação Fiscal para Fins Penais.

Foge do meu âmbito de expertise qualquer juízo acerca das normas tributárias ou societárias, ou mesmo de exame do mérito da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (adiante, Carf) ou de cortes judiciais acerca da qualificação jurídico-tributária desse grupo de casos. No que posso jogar alguma luz é no exame da possível subsunção desse grupo de casos ao crime definido no

art. 1º da Lei n. 8.137/1990. Para isso, tratarei da estrutura desse crime (abaixo 2), analisando seu tipo objetivo (abaixo 3) e seu tipo subjetivo, em que examino aquela que é das questões centrais desse grupo de casos: a atuação em conformidade a pareceres e suas possíveis repercussões penais (abaixo 4), com o que posso avançar algumas conclusões (abaixo 5).

2. Estrutura do crime

Dentre os dispositivos penais que tutelam a arrecadação tributária em nosso país[1], importa ao grupo de casos aqui examinado o disposto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990. Isso porque teria havido o pagamento a menor de tributos. Isso já indica o descarte da possível aplicação do art. 2º, I, Lei n. 8.137/1990, que não exige o não pagamento ou pagamento a menor e, por isso, tem marcos punitivos menos severos. Também deve-se descartar o crime de não recolhimento de tributos descontados do contribuinte (art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990; art. 168-A do Código Penal, adiante CP), e mesmo o de sonegação de contribuições sociais "previdenciárias" (art. 337-A do CP) ou de tributos devidos na importação de mercadorias (art. 334 do CP). As modalidades de perigo abstrato ou ligadas à exigência de vantagem para desfrute de benefício fiscal ou seu desvio (art. 2º, III a V, Lei n. 8.137/1990) ou de benefícios previstos na Lei Rouanet (art. 40 da Lei n. 8.313/1991) igualmente podem ser logo descartadas. Com isso, resta o exame do disposto no art. 1º da Lei n. 8.137/1990:

> "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."

Ao invés de descrever a conduta e o resultado nesta ordem — que é a ordem cronológica na qual esses fenômenos se apresentam no mundo real —, o legislador preferiu, por economia, invertê-la, descrevendo o resultado no *caput* e as

[1] Entendo que os crimes que protegem a arrecadação tributária são os definidos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990; arts. 168-A, 334 e 337-A do CP; e art. 40 da Lei n. 8.313/1991.

condutas (ações e omissões) típicas nos incisos[2]. Essas condutas, descritas de forma *taxativa*, devem ser a *causa* do resultado de supressão ou redução (do pagamento[3]) do tributo, no sentido determinado pelo art. 13, *caput*, do CP[4]. Trata-se, assim, de crime de *forma vinculada*, cuja marca característica é a seleção, pelo legislador, apenas de certas modalidades de ataque ao bem jurídico que entende merecedoras de pena, em virtude de sua especial gravidade[5]. Ou seja, não é qualquer conduta ardilosa que implicará em conduta típica, mas apenas aquelas definidas nos incisos[6]. Trata-se, ainda, de crime de *resultado*, no sentido de que é possível separar temporal e espacialmente a conduta de seu efeito: o não pagamento ou o pagamento a menor do tributo na data legalmente estabelecida; e de *lesão*: o não pagamento ou pagamento de quantia inferior à devida. Ademais, as condutas descritas nos incisos devem recair sobre um determinado *objeto* (*objeto da ação*[7]), tipicamente definido e que pode ser genericamente descrito como um documento fiscal atrelado ao cumprimento de uma ou mais obrigações tributárias acessórias (deveres instrumentais). É sobre esse objeto que recaem as condutas tipificadas de *omitir informação, inserir elementos inexatos, omitir operação, falsificar ou alterar, elaborar, emitir* etc.

Quanto às modalidades de ataque (condutas) definidas no art. 1º, cumpre logo *descartar* as descritas os incisos III, IV e V, pois no grupo de casos analisado não há falsificação de documentos (inc. III), nem produção ou uso de documento

---

2 Cf. ESTELLITA, Heloisa. A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: RT, 2001, p. 209; e, no mesmo sentido, BITENCOURT; MONTEIRO. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 119; EISELE. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143 e 145; STOCO; STOCO. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 2016, p. 91; GALVÃO. *Direito penal tributário*: imputação objetiva no crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015, p. 202.

3 Como disse em outra oportunidade, "não se pode entender o termo tributo, empregado no *caput* do dispositivo, em seu sentido técnico [...] porque, em sua acepção técnica, somente poderia dar-se a 'supressão' ou 'redução' de tributo por meio de lei", por isso, o termo "'tributo' só pode ter sido empregado em forma elíptica no sentido de 'quantia exigida a título de tributo'" ((ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 207-208), tal qual a correta expressão empregada no art. 2º, I, da mesma Lei.

4 "Art. 13. O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido".

5 Cf. BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 128; EISELE, Crimes contra a..., p. 143; ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 189 e ss. e GOMES, Mariângela Magalhães. *Bases para uma teoria geral da parte especial do direito penal*. Tese de livre-docência. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 74-77.

6 Cf. AIRES DE SOUSA, Susana. *Os crimes fiscais*: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Almedina, 2006, p. 86.

7 Que é o objeto corpóreo sobre o qual recai a ação e que não deve ser confundido com o bem jurídico protegido, que é o patrimônio público. No mesmo sentido, precisamente quanto a este inciso II, cf. BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 130.

falso (inc. IV), nem tampouco venda de mercadoria ou prestação de serviço (V). Restam os incisos I e II que poderiam se ajustar, *prima facie*, à hipótese examinada que envolve fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

Verdade seja dita: há sobreposição entre alguns dos incisos do art. 1º[8]. Muitas omissões de informações (inc. I) podem o ser relativamente a operações (inc. II). Declarações falsas (inc. I) são inexatas por definição (inc. II). E tanto as omissões (inc. I) como as inexatidões fraudulentas (inc. II) só podem referir-se a documentos exigidos pela lei tributária (inc. II), dentre eles, as declarações (inc. I). Por isso, o exame da subsunção ao inc. II contém, logicamente, um juízo sobre a subsunção ao inc. I, o que torna possível seguir com a análise privilegiando o exame da modalidade de conduta do inciso II.

Isto posto, os pressupostos para a configuração do crime do art. 1º, inc. II, são: (a) no âmbito do tipo objetivo[9], (a.1) conduta: fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza; (a.2) objeto da ação: documento ou livro exigido pela lei fiscal; (a.3) resultado: redução ou não pagamento do tributo devido na data legalmente estabelecida; (a.4) nexo de causalidade; (a.5) imputação objetiva do resultado; (b) no âmbito do tipo subjetivo: (b.1) conhecimento de todos os elementos do tipo objetivo e (b.2) vontade de praticá-los; (c) antijuridicidade; (d) culpabilidade. Para o tema deste artigo, importam os itens a.1, b e d.

Uma vez que não se pune a mera vontade "má", qualquer juízo de subsunção de um fato histórico a um tipo penal deve começar pelo exame do tipo objetivo. Em outras palavras, ainda que o agente deseje ardentemente praticar um crime, se sua conduta externa (objetiva) não se subsome aos pressupostos de um tipo penal, trata-se de um indiferente penal. O agente que desejando ardentemente praticar o "crime" de corrupção privada, promete vantagem indevida a gerente de um fornecedor, não será punido por essa "má" intenção, pois a conduta não está definida como crime entre nós. Isso decorre do princípio da legalidade (art. 5º, XXXIX, da CF, e art. 1º do CP) e se reflete tanto no art. 13 do CP – que exige uma ação ou omissão (típicas) como pressuposto *sine qua non* da imputação do

[8] Também a registra EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143, p. 145. Bem mais feliz foi o legislador alemão que, por exemplo, conseguiu sintetizar as condutas nas duas principais modalidades de prática da fraude tributária: o fornecimento de dados incompletos ou inexatos sobre fatos tributariamente relevantes à autoridades fiscais; a omissão, contrária ao dever, de dar conhecimento às autoridades fiscais de fatos tributariamente relevantes.

[9] Deixo de lado a discussão acerca da exigência de uma qualidade especial do autor, que tornaria este um crime especial, com restrição no âmbito da autoria, por despicienda para a hipótese examinada.

resultado – como no art. 17 do mesmo diploma[10]. Apenas com a subsunção de um determinado fato histórico aos pressupostos objetivos do tipo penal é que faz sentido passar à segunda etapa: nos crimes dolosos, o exame do tipo subjetivo, composto por conhecimento e vontade de praticar a conduta objetivamente típica (arts. 18 e 20 do CP).

Por esta razão, o exame da subsunção dos fatos examinados neste texto se inicia pelo exame do possível ajuste da conduta de agentes do contribuinte (pessoas naturais atuando como administradores) aos elementos objetivos do tipo do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990, para, a seguir, fazer o mesmo exame quanto ao conhecimento e vontade de praticar a conduta objetivamente típica e proibida exigíveis nesse grupo de casos.

3. Análise à luz do tipo objetivo do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990

3.1. Informações corretas e completas

Não é qualquer conduta que tenha como resultado o não pagamento ou pagamento a menor de tributo na qualidade de contribuinte que se ajusta ao crime do art. 1º da Lei n. 8.137/1990. Do universo de condutas que podem causar tal resultado, selecionou o legislador, de forma taxativa, quais seriam as mais graves. Tão graves a ponto de merecerem tutela penal, ou seja, serem passíveis de merecer restrição no âmbito do direito fundamental à liberdade de locomoção (pena detentiva) e ao patrimônio (pena de multa)[11].

Essa forma de estruturar a tutela da arrecadação tributária (ou do patrimônio público, como prefere parte da doutrina), exigindo uma conduta fraudulenta seguida de um resultado (de não pagamento ou de pagamento a menor do tributo ou de obtenção de vantagens tributárias), é compartilhada pela legislação de diversos países com os quais dialogamos.

Na Alemanha, por exemplo, o § 370 da Lei Tributária (*Abgabeordnung*) apenas pune a redução de tributo ou o desfruto indevido de vantagens tributárias alcançados por meio de três modalidades de conduta: o fornecimento de dados incompletos ou inexatos sobre fatos tributariamente relevantes às autoridades fiscais; a omissão, contrária ao dever, de dar conhecimento às autoridades fiscais de fatos tributariamente relevantes; e a omissão, contrária ao dever, da utilização de timbre ou máquinas de timbres[12]. Na Espanha, o art. 305 do CP, denominado

[10] CP: "Art. 17. Não se pune a tentativa quando, por ineficácia absoluta do meio ou por absoluta impropriedade do objeto, é impossível consumar-se o crime".

[11] Com isso atendeu não só à necessidade de que as normas incriminadoras protejam um bem jurídico, como à de que o uso da pena seja subsidiário, exigências que podem ser extraídas do princípio da proporcionalidade, com assento constitucional. Cf. ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, *passim*.

[12] Como afirma Gaede, o legislador não protegeu o bem jurídico contra qualquer forma de ataque doloso, mas apenas contra formas de ataque enganosas (GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 75).

defraudación tributaria, exige uma conduta de ação ou omissão que defraude a Fazenda Pública estatal, evadindo o pagamento de tributos. Na Itália, a tutela é feita, principalmente, por meio da incriminação de declarações fraudulentas, emissão de documentos de operações inexistentes e declarações infiéis (arts. 2, 3 e 4 do Decreto Legislativo n. 74/2000). Em Portugal, as figuras análogas ao crime ora examinado são algumas modalidades de fraude fiscal e de fraude qualificada[13] (arts. 103 e 104 do Regime Geral das Infrações Tributárias, Lei n. 15/2001)[14]. No Peru, o Decreto Legislativo n. 813, denominado Lei Penal Tributária, em seu art. 1º, assenta a figura básica da defraudação tributária sobre o desvalor de condutas que envolvam o emprego de artifício, engano, astúcia, ardil ou outra forma fraudulenta, que levem ao não pagamento, total ou parcial, dos tributos[15].

Essa conformação do injusto dos crimes tributários leva em conta o fato de que, se é verdade que a administração tributária goza de supremacia na sua relação com o contribuinte, ela também padece de uma significativa fragilidade: diferentemente de um credor privado, que conhece desde o início o ato que gera seu crédito, o devedor e os elementos da dívida, a administração tributária depende das informações que lhe são fornecidas pelos contribuintes (e responsáveis), que são os próprios afetados pelas normas de imposição. Ademais, na esfera privada, a quantidade de devedores é bem menor quando comparada à atividade *massiva* que incumbe à administração tributária[16]. É por isso que as normas tributárias impõem aos contribuintes (e responsáveis), como antecedentes lógicos do dever de pagar tributos, o dever de declarar a ocorrência do fato imponível e fornecer os elementos necessários para o seu acertamento quantitativo. Trata-se de um dever de "sacar a la Administración Tributaria de la ignorancia de la que ésta parte, justificado con base en un deber *ex lege* de contribuir"[17]. É o descumprimento desses deveres que pode permitir "ao sujeito ocultar sua real capacida-

[13] As figuras típicas portuguesas são mais amplas que as brasileiras, mas comportam diferentes respostas penais em virtude da diversidade de gravidade do ataque. A fraude, por exemplo, prevê pena de até três anos de prisão e a fraude qualificada, de até cinco anos.

[14] Para estes e outros países europeus, pode-se conferir TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, nm. 640-642.

[15] GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico*: parte especial. Breña: Pacífico, 2016. v. III, p. 1409.

[16] Gaede destaca a fragilidade das condições da Administração Tributária nessa missão: dela se exige uma atividade em massa de arrecadação de tributos, desempenhada de forma igualitária, mas dependente dos deveres de informação dos contribuintes: "Der Schutz ist unter den fragilen Bedingungen der steuerlichen Massenverwaltung, die auf Erklärungspflichten angewiesen und der belastungsgleichen staatlichen Vermögenserhebung verpflichtet ist, dringlich geboten" (GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 42).

[17] SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. El elemento "fraude" en los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ (org.). *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. Madrid: Marcial Pons, 2003, p. 121. Em sentido similar, LAPORTA, Delito fiscal. *El hecho punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires: B de F, 2013, p. 195.

de contributiva, gozar indevidamente de benefícios fiscais, esquivar-se dos desestímulos fiscais" etc.[18] Daí que se diga que os deveres de informação e declaração constituem a "viga mestra" da arrecadação de tributos e sua violação (seguida do não pagamento ou pagamento a menor) a essência do crime de fraude tributária[19]. Em outras palavras, o injusto do crime fiscal reside em "entorpecer ou impossibilitar, através da infração de deveres de colaboração, a determinação da dívida"[20], razão que levou Gaede a denominar as fraudes fiscais de "fraudes comunicativamente orientadas"[21].

É preciso, assim, que o contribuinte tenha deixado a administração tributária em uma situação de *desconhecimento* acerca de fatos relevantes para determinar a existência de uma obrigação tributária ou seus elementos[22], seja porque não lhe forneceu informações que deveria fornecer, seja porque inseriu afirmação inverídica sobre *fatos* (circunstâncias, condições ou eventos concretos, presentes ou passados) tributariamente relevantes nos documentos fiscais que lhe eram exigidos[23].

Essa configuração do injusto se vê claramente nas principais figuras criminosas brasileiras – arts. 1º e 2º, I, da Lei n. 8.137/1990, e arts. 334 e 337-A do CP –, as quais exigem a violação do dever de apresentar as informações tributariamente relevantes para as autoridades fiscais como antecedente causal do resultado de não pagar o tributo devido ou pagá-lo a menor. E, no que nos importa, o inciso II do art. 1º exige justamente que a fraude se dê por meio do descumprimento do dever de fazer constar dos documentos ou livros exigidos pela lei fiscal informações *corretas* ("elementos inexatos") e *completas* ("omissão de operação") sobre fatos relevantes para a satisfação da obrigação tributária principal (de pagar tributos). Informações incorretas são aquelas que "não correspondem à realidade" e incompletas são as informações "que dão a falsa impressão de que refletem plenamente os fatos tributariamente relevantes"[24].

---

[18] ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p. 196.

[19] PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 219–238, p. 223.

[20] COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa* – parte general y especial. Barcelona: Atelier, 2020, p. 571-638, p. 578. No mesmo sentido: FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 405.

[21] GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 76.

[22] PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 224.

[23] GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 91.

[24] GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, p. 153.

Disso decorre, logicamente, que se o contribuinte *cumpre* o dever de informação oferecendo os elementos corretos e completos exigidos nos documentos e livros fiscais, *não pratica injusto penal*, embora possa, com isso, praticar infração administrativa (tributária). Em outras palavras: sempre que o contribuinte dê conhecimento das informações tributariamente relevantes à administração tributária "não há que se falar em 'defraudação'"[25].

É isso que ocorre no grupo de casos aqui analisado: contribuintes fazem constar dos documentos exigidos pela lei fiscal o registro do ágio e a sua respectiva amortização. As autoridades tributárias afirmam que as operações societárias seriam uma simulação destinada, exclusivamente, a ocultar o verdadeiro negócio jurídico subjacente: por meio da incorporação de uma empresa por outra, seria criado um ágio artificial. Com isso se vê que o que desafia a autoridade tributária é a *qualificação* jurídico-tributária dada pelo contribuinte à operação societária que gera o ágio, este integralmente declarado. Trata-se, assim, de uma discussão *não sobre a veracidade e a completude das informações prestadas*, mas sobre a interpretação, o significado tributário, da operação societária que gerou o ágio declarado, uma questão, portanto, atinente à qualificação jurídica dos fatos subjacentes à amortização devidamente declarada.

Para a correta solução do problema, é importante ter em mente que o que importa para o tipo penal *não são as informações constantes dos atos negociais que subsidiaram a criação do ágio*, ou seja, as operações societárias que geraram o ágio, mas, sim, se o ágio foi *informado* à fiscalização tal qual contabilizado, refletindo plenamente seus elementos, e, assim, retirando o Fisco de seu estado de desconhecimento sobre um elemento relevante para a formação da base de cálculo do IR e da CSLL. Esta é uma afirmação que decorre da própria linguagem empregada pelo inc. II, que delimita o objeto material sobre o qual recai a conduta ao "documento ou livro exigido pela lei fiscal", e tem de ser reverenciada por determinação constitucional (art. 5º, XXXIX, da CF).

Há, assim, dois momentos: um sem relevância penal, o outro com possível relevância penal. A título exemplificativo, imagine-se que, apesar de ter realizado

[25] PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 224. Mesmo naquele país, onde se emprega apenas o termo abrangente "defraudar" para descrever a conduta típica, entende-se que se a determinação da existência e da quantia devidas é factível a partir de elementos fornecidos pelo contribuinte, não há que se falar em defraudação (PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 224; AYALA GÓMEZ, Ignacio. Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defrudación tributaria. In: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina; GÓMEZ JARA-DÍEZ, Carlos (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 257-267, p. 264-265).

todas as operações necessárias, por puro esquecimento ou outra razão qualquer, o contribuinte não contabilizasse o ágio, não o amortizasse e não reduzisse a base de cálculo do IR e da CSLL. Nesse caso, apesar de as operações societárias permanecerem intactas, os fatos seriam já *prima facie* um irrelevante penal. Esse exercício deixa claro que, sob o ponto de vista do tipo penal, o que importa não é o negócio subjacente, mas *se as informações sobre ele foram prestadas ao Fisco quando e como deveriam ser prestadas*. Isso nos leva a uma das questões centrais para a correta solução desses casos que é a análise sob o ponto de vista de sua *relevância estritamente penal*, ou seja, relativas ao segundo momento, o da declaração ao fisco.

3.2. A correção e completude das informações lançadas em documento fiscal: o papel da qualificação jurídica dada aos fatos

No universo de casos aqui abordado, o contribuinte registra e declara a amortização do ágio em seus documentos fiscais porque entende a operação societária como uma que, à luz da interpretação dada, na época, à legislação tributária aplicável[26], autoriza a redução da base tributável do IR e da CSLL por meio da amortização do valor do ágio registrado sob o fundamento de expectativa de rentabilidade futura.

Essa circunstância tem especial repercussão naqueles tipos penais que abusam do emprego de elementos normativos, como é natural e incontornável nos crimes tributários[27] e, no que nos interessa, as elementares "elementos inexatos" e "omitindo operação". Neles, o que a norma incriminadora torna penalmente relevante depende da compreensão de outras normas: as que estabelecem exatamente o que deve ser declarado e como deve ser declarado em documento ou livro exigido pela lei fiscal (art. 1º, II, Lei n. 8.137/1990). Assim, o destinatário da norma tem de proceder a uma *subsunção* dos fatos às normas tributárias para saber quais elementos de uma realidade devem ser declarados e como devem ser declarados nos documentos fiscais. Isso implica dizer que a qualificação jurídica – que normalmente teria impacto em aspectos *subjetivos* da responsabilidade penal – poderá ser relevante já no âmbito do tipo *objetivo*.

Um exemplo ajuda a ilustrar essa afirmação. Um contribuinte (pessoa física) do imposto de renda realiza despesa com um tratamento cirúrgico realizado por

[26] Arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997.

[27] Uma afirmação corriqueira, valendo destacar que Gaede o considera um modelo por excelência de tipo penal com inúmeros elementos normativos, cf. GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 37 e 261. Cf. também DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos do tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008, p. 407; COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa* – parte general y especial. Barcelona: Atelier, 2020, p. 585. Entre nós, cf. especialmente BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 44 ss.

um guia espiritual. Paga por tal tratamento uma certa quantia. Na hora de fazer sua declaração de imposto de renda, em virtude de ter sido submetido a uma verdadeira cirurgia com intervenção em seu corpo para a cura de uma doença, interpreta esse tratamento como "tratamento médico", declara-o em sua declaração anual e, consequentemente, reduz a base de cálculo do imposto sobre a renda e recolhe menos tributo. Para a inclusão da informação "tratamento médico" na declaração, teve ele de proceder a um juízo quanto à qualificação jurídica do tratamento que realizou. Imagine-se, agora, que o Fisco, diante dessa informação (a única exigida na declaração de IR, ou, nas palavras do tipo penal, declaração ou documento fiscal), fornecida pelo contribuinte, peça-lhe o recibo e, diante de seu conteúdo, conclua que aquele tratamento não é um tratamento *médico* e que, assim, não poderia ter sido utilizado para reduzir a base de cálculo do imposto sobre a renda do contribuinte. Glosará a dedução, fará lançamento de ofício e aplicará as sanções cabíveis.

O exemplo evidencia que o caráter exato ou inexato das informações depende de um juízo anterior sobre a qualificação jurídica de certo fato, juízo esse cuja incumbência cabe ao contribuinte: no caso, ser médico ou não o tratamento. Se for médico, deve constar da declaração prestada ao fisco; se não, não deve constar. Por estas razões, nesses casos, o juízo de valor precedente sobre a qualificação jurídico-tributária dos fatos é um pressuposto lógico da inclusão ou não da informação na declaração ou documento exigido pela lei fiscal, condicionando a própria existência de um dos pressupostos do tipo objetivo do crime descrito no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Esse proceder, central nos crimes que envolvem o falso, foi captado com especial engenho por Tiedemann, como se verá um pouco à frente.

No nosso exemplo, a informação prestada pelo contribuinte quanto ao tratamento médico não pode ser objetivamente considerada incorreta, nem mesmo incompleta, pois, como ensina Gaede, *não se pode enganar o fisco acerca de juízos de valor,* que expressam uma avaliação subjetiva não verificável, mas apenas sobre fatos[28]. Como o contribuinte deve se comunicar (informar) com o Fisco por meio de "formulários enormemente condensados, que muitas vezes exigem apenas a indicação de um número pálido, sem maiores aprofundamentos, uma mera cifra", isso torna turva a divisão de tarefas ideal que deveria existir entre contribuinte e fisco, segundo a qual o contribuinte forneceria os fatos e as autoridades fiscais os qualificariam juridicamente[29]. Na maioria das vezes, o que o contribuinte tem de fazer é fornecer *um dado já submetido a uma qualificação jurídica*. *In casu,* dados já qualificados juridicamente por consultores externos e especializados.

[28] GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 94.

[29] GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 98.

É justamente o que acontece nos casos aqui examinados: a informação sobre a amortização do ágio feita nos documentos fiscais deriva da qualificação jurídica que o contribuinte deu à operação societária realizada. Por essa razão, independentemente de sua substância negocial e de sua higidez – apoiadas em pareceres –, não se pode dizer nem que as informações prestadas nos documentos fiscais entregues às autoridades tributárias são *inexatas*, nem tampouco que são *incompletas*. Os fatos informados (ainda que objeto de uma anterior qualificação jurídica) às autoridades tributárias o são na medida exigida por seus formulários (documentos fiscais). Disso decorre que não se pode falar em "fraudar a fiscalização tributária" por meio da inserção de "elementos inexatos".

A essa conclusão chegam também os juristas que se debruçaram sobre situações similares em outros ordenamentos jurídicos.

Perez Royo, por exemplo, analisou uma série de hipóteses concretas a fim de examinar quando haveria o fornecimento de informações suficientes, de forma a descaracterizar-se a conduta como criminosa. Uma dessas hipóteses tratava do caso no qual o sujeito passivo fez um autolançamento falho e, com isso, não pagou os tributos ou os pagou em quantia inferior à devida. Para ele, nessa hipótese, não há que se falar em defraudação, seja porque o contribuinte erra quanto a cálculos aritméticos, seja porque aplica mal as normas jurídicas, ou seja, "operações de qualificação ou de encaixe de fatos no pressuposto normativo", como, por exemplo, "o estabelecimento da quantia a ser deduzida como amortização para efeitos fiscais de um determinado elemento do ativo"[30]. Aqui, observa, não há ocultação de dados, "os fatos relevantes estão à disposição da administração que, com base nesses dados, aplicará o direito, corrigindo os erros do obrigado tributário e ditará o correspondente ato de liquidação"[31]. Em suma: "Uma coisa é declarar como dedutível um gasto ou uma aplicação do benefício que não ocorreu, ou seja, cuja existência se falseou, e outra, muito distinta, deduzir uma provisão devidamente contabilizada, mas que a lei proíbe deduzir. A incorreção, neste caso, não corresponde à declaração dos fatos, senão à aplicação das normas"[32].

A mesma distinção é feita por Silva Sánchez, para quem há que diferenciar entre duas situações: aquelas nas quais as partes não só declaram querer o efeito de um negócio como realmente querem esse efeito e o declaram na forma exigida pela lei, e aquelas nas quais, ocorrendo o fato imponível, ocultam-no em suas

[30] PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 227.

[31] PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 227.

[32] PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007, p. 229.

declarações. No primeiro caso, não há crime, no segundo há[33]. Isso porque, como observa Ferré Olivé, o centro de gravidade do crime de defraudação tributária está na ocultação ou desfiguração das "bases tributárias", se elas "não se ocultam ou se desfiguram, tratando-se de operações admitidas e reconhecidas na contabilidade, em toda a documentação empresarial e nas declarações tributárias e, por último, nada se subtrai da inspeção tributária, não se pode falar de uma defraudação porque essencialmente *não há ocultação*"[34]. Nos casos de fraude à lei, "existe uma declaração tributária que consigna dados reais. Sem embargo, se produz uma valoração jurídica diferente e incorreta que obriga a retificar e formular uma nova liquidação", que pode gerar sanções administrativas (no direito espanhol), mas não são operações de ocultação, o que é determinante para a esfera penal[35].

Em feliz síntese, afirmam Musco e Ardito que a elisão tributária se distingue da simulação porque não há divergência entre o querido e o declarado; da fraude fiscal porque toda a operação é declarada ao fisco; e do estelionato (*truffa*) porque não há uma indução em erro da administração tributária[36].

Há, assim, uma assimetria entre a ilicitude tributária e a penal.

Essa assimetria se traduz no fato de que o tipo de fraude fiscal não cobre com o manto penal todo o conteúdo dos planejamentos tributários. Exigindo o tipo penal a deturpação volitiva da realidade comunicada e/ou incompletude das informações relevantes e exigidas pelas autoridades tributárias, quando o contribuinte se vale de um planejamento tributário baseado em um entendimento jurídico divergente do das autoridades tributárias, mas o faz *revelando* todas as informações relevantes exigidas, não comete crime[37]. Isso é assim porque o tipo penal – Tiedemann se refere ao § 370 da *Abgabeordnung* – não proíbe que o contribuinte escolha a estrutura tributária que lhe seja mais favorável (o que não impede que, *no âmbito tributário*, a operação possa ser desconsiderada pelas autoridades fiscais)[38].

Foi exatamente por estas razões que tanto o STF quanto o STJ afirmaram que a equivocada interpretação da lei tributária (quanto ao cálculo do ICMS),

---

[33] SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, p. 29. No mesmo sentido, COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa* – parte general y especial. Barcelona: Atelier, 2020, p. 579.

[34] FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 405, tradução livre.

[35] FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 410. No mesmo sentido, para o direito peruano, GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico*: parte especial. Breña: Pacífico, 2016. v. III, p. 1422.

[36] MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. Bologna: Zanichelli, 2016, p. 215.

[37] GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 116.

[38] TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, nm. 678.

todavia acompanhada da prestação das informações correlatas, torna atípica a conduta já sob o ponto de vista objetivo, pois "ausente a fraude"[39]. Ideia que se reflete em caso examinado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sob o ponto de vista tributário, e que tratava justamente da amortização de ágio. Ali, muito embora o magistrado indique que não haveria "dolo específico" (aspecto subjetivo), apoiou-se, na verdade, em elementos *objetivos* para colocar sob suspeita a autuação fiscal. Segundo ele, "todos os atos praticados foram registrados e declarados", a revelar "mera divergência interpretativa", descaracterizando a abusividade do planejamento apontada pelo Fisco[40].

4. Análise à luz do tipo subjetivo do art. 1º, II, Lei n. 8.137/1990

A qualificação jurídica dos fatos também tem impactos sobre a parte subjetiva da responsabilidade penal, pois pode afetar de forma relevante tanto o conhecimento dos fatos que deveriam motivar o agente a compreender o sentido danoso de sua conduta (erro de tipo) como a compreensão do caráter proibido da conduta (erro de proibição). E isso é particularmente relevante no universo dos casos aqui examinados em virtude da existência de pareceres que pautam a conduta do contribuinte.

4.1. Erro de proibição

4.1.1. Considerações gerais

Nosso Código Penal, como outros[41], prevê a exclusão da culpabilidade para condutas típicas e antijurídicas praticadas em erro quanto à ilicitude do fato[42]. Se o agente atua acreditando, de forma inevitável, que não violava norma penal, a pena torna-se desnecessária, pois nenhuma justificação teria a pena face àquele que atua justamente *desejando cumprir as determinações jurídico-penais*. O mesmo vale para aquele que atua acreditando, mas de forma evitável, que não violava norma penal; neste segundo caso, porém, a acessibilidade à informação, descuidada pelo autor, justifica uma pena reduzida, que tenha o sentido educativo de reforçar o dever de se informar antes de atuar[43].

---

[39] STF, HC n. 72.584, *DJ* 03.05.1996; STJ, RHC n. 7.798, *DJ* 14.06.1999.

[40] TRF da 3ª Região, Proc. n. 5001394-68.2019.4.03.0000, 3ª Turma, Des. Fed. Antônio Carlos Cedenho, *e-DJF3* 10.06.2020.

[41] Cf., adiante, discussão sobre o regime do erro sobre elementos normativos dos tipos penais tributários.

[42] CP: "Art. 21. O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço. Parágrafo único – Considera-se evitável o erro se o agente atua ou se omite sem a consciência da ilicitude do fato, quando lhe era possível, nas circunstâncias, ter ou atingir essa consciência."

[43] Chegando aos mesmos resultados, PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 560-576, p. 567.

O tema ganha especial relevo no âmbito dos crimes com alto grau de acessoriedade a normas extrapenais, como é próprio dos crimes econômicos[44] e, dentre eles, dos crimes tributários[45], nos quais, como dito, o próprio substrato sobre o qual se constrói o tipo penal é altamente normatizado, afinal, o tributo nada mais é do que uma obrigação jurídica, que só tem existência no mundo normativo. Nesses setores, o conhecimento da proibição exigirá o conhecimento das regras de âmbitos previamente regulados por outros ramos do Direito. Um conhecimento que, normalmente, não têm os dirigentes de empresas. Assim, quem atua nesses âmbitos, altamente regulados, tem o *dever de se informar antes de atuar*[46].

O cumprimento desse dever de informação com a obtenção de informação quanto à licitude de uma certa conduta e a atuação em conformidade com tal informação, posteriormente considerada equivocada por este ou aquele órgão público, impõe reconhecer um erro de proibição, ao menos evitável. Não fosse assim, "melhor [seria] prescindir do cumprimento do dever de informação, movimentar-se livremente em âmbitos especialmente regulados, e alegar, ao fim, um ingênuo erro de proibição"[47]. Isso conduziria a um contrassenso: a ordem jurídica trataria com mais benevolência quem não cumpre seu dever de se informar e com mais severidade aquele que cumpre seu dever de se informar e recebe uma informação posteriormente considerada errônea pelas autoridades públicas.

Na hipótese analisada, o contribuinte atua em âmbito especialmente regulado e, por isso, consulta, *antes de atuar*, especialistas nas matérias necessárias à to-

---

[44] Cf. SCHUSTER, Frank Peter. *Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten*: Eine Untersuchung zum Allgemeinen Teil im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Berlin: Duncker & Humblot, 2012; WAGNER, Markus. *Die Akzessorietät des Wirtschaftsstrafrechts. Zugleich ein Beitrag zu Begriff und Wesen des Wirtschaftsstrafrechts*. Heidelberg: C. F. Müller,, 2016.

[45] Cf. TIPKE, Klaus. Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrechts vom Steuerrecht. In: FS Kohlmann. [s.l.: s.n.], 2003, p. 555-577; SCHNEIDER, Frédéric; RIEKS, David. *Zur Abgrenzung von Irrtümern im Wirtschaftsstrafrecht im Allgemeinen und beim Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen im Speziellen*: Anmerkung zu BHG HRRS 2018 Nr. 377, HRRS, v. 2, 2019, p. 62-66, p. 64; COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa* – parte general y especial. Barcelona: Atelier, 2020, p. 577 e ss.; HORTA, Frederico. *Elementos normativos das leis penais e conteúdo intelectual do dolo*: da natureza do erro sobre o dever extrapenal em branco. São Paulo: Marcial Pons, 2016, *passim*.

[46] LEITE, Alaor. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal*: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 105 e ss. Dão testemunho de que a exigência de uma consciência meramente *eventual* da ilicitude parece ser um conceito superado, ou em vias de superação, ao menos em âmbitos especialmente regulados LEITE, Alaor. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal*: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, *passim*; e PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020. Isso implicaria, segundo aponta Pawlik, em atribuir ao cidadão "todos os riscos jurídicos", "incluindo aqueles que estão além de seu âmbito de influência e responsabilidade – como nas formulações legais imprecisas ou na jurisprudência não unânime" (idem, p. 564, tradução livre).

[47] LEITE, Alaor. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal*: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 107.

mada de decisão quanto à contabilização do ágio e seu impacto na redução do lucro tributável, obtendo pareceres técnicos que orientam a escrituração e seus valores e lhe alertam quanto aos riscos legais da operação e que não indicavam risco de configuração de prática criminosa. Disso se extrai que o contribuinte que assim atua, atua na crença de que agir licitamente, o que é suficiente para a afirmação do erro de proibição. Resta saber se esse erro é evitável ou não, o que se decide segundo a regra do parágrafo único do art. 21 do CP, que nos coloca diante da seguinte questão: nas circunstâncias em que se age o contribuinte, é possível atingir a consciência da ilicitude da conduta?

4.1.2. Inevitabilidade do erro: o cumprimento do dever de se informar

A resposta a esta questão envolve a análise do impacto dos pareceres técnicos fornecidos e da situação legal no momento da tomada de decisão.

4.1.2.1. Pareceres técnicos

Para saber se o contribuinte pode atuar em conformidade com pareceres é preciso examiná-los sob o aspecto de quem os requer, de quem os fornece e da qualidade da informação fornecida[48].

Do ponto de vista das *qualidades dos sujeitos que requereram* as informações, é de se esperar que nem todos os dirigentes de um contribuinte, apesar de incumbidos do poder de decidir sobre a amortização do ágio, possuam conhecimentos técnicos necessários para, sozinhos, assegurarem-se da licitude de sua conduta. Por isso, buscam esses conhecimentos em *experts* fora da empresa. É importante saber se os experts *consultados são dignos de confiança*, o que se determina não só por suas qualificações profissionais, como pela ausência de interesse particular no desfecho da situação sob consulta, externos à empresa e, portanto, independentes. Estas prerrogativas atestam a *confiabilidade* das fontes consultadas, como é o caso, por exemplo, de empresas de consultoria e auditoria mundialmente reconhecidas além da consulta a juristas mediante a obtenção de pareceres ou opiniões legais.

Como afirmam Roxin e Greco, um agente pode confiar na opinião legal obtida de advogados regularmente inscritos nos órgãos regulatórios nacionais e, ao atuar em conformidade com ela, atua em erro de proibição inevitável. Essa é a regra e o ponto de partida. Manifestação desse mesmo entendimento se concretiza nas razões de decidir no julgamento do Inq 2.559 pelo STF. Naquela oportunidade, a Suprema Corte entendeu que a atuação de parlamentar em conformidade com a orientação dada por membro do departamento interno do partido

[48] Cf. LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexigência de licitação. *RBCCRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013, p. 13-29, p. 24 ss., e CARUSO, Tiago. *Responsabilidade penal nas decisões embasadas em pareceres técnicos e jurídicos*. São Paulo: Marcial Pons, 2020, p. 99 e ss.

político (contador) quanto à forma de apresentar dados que deveriam ser retificados perante a Justiça Eleitoral justificava o seu erro inevitável em face da alegada falsidade ideológica dos documentos entregues[49]. Não muito tempo depois, a mesma Corte retomou a questão ao julgar a AP n. 560, agora entendendo configurar-se erro de tipo – voltarei à qualidade do erro adiante – a atuação de agente público que não exigiu licitação em conformidade com pareceres jurídicos favoráveis emitidos por órgãos internos da instituição[50].

Quanto à *qualidade da informação*, desde que dada por fonte confiável e não havendo motivos para delas desconfiar, pode o agente atuar em conformidade com a orientação recebida. Apenas nos casos em que, sob um ponto de vista do agente leigo, a opinião é obviamente inadequada ou insuficiente é que se pode questionar a inevitabilidade do erro[51]: "apenas diante de informações manifestamente incorretas ou quando a informação não for conclusiva no sentido da licitude ou ilicitude"[52] é que o consulente não deve tomá-las como base para sua atuação.

4.1.2.2. Momento temporal e relevância de informações hipotéticas

Todos os elementos acerca do caráter criminoso de uma conduta devem se dar *simultaneamente*. O agente deve conhecer as elementares típicas *no momento da prática da conduta* para que atue dolosamente. Deve também reconhecer o caráter proibido de sua conduta nesse mesmo momento para que atue culpavelmente. A razão dessa exigência reside, no primeiro caso, na ideia de domínio: só quem conhece o que faz tem completo domínio sobre aquilo que faz[53]; no segundo, na ideia de que apenas do agente que compreende o caráter ilícito do que faz no momento em que o faz se poderá dizer que escolheu não se comportar em conformidade com a norma[54]. Estes requisitos temporais do dolo e da culpabilidade encontram expresso reconhecimento na linguagem do nosso Código Penal, que exige que o conhecimento das elementares típicas e o conhecimento da ilicitude se deem no momento da prática da conduta (o art. 20, § 1º, ao reportar-se ao momento da ação, e o art. 21, parágrafo único, ao reportar-se a atuar ou se omitir).

---

49 STF, Inq n. 2.559, Plenário, j. 18.11.2011.

50 STF, AP n. 560, 2ª Turma, j. 25.08.2015.

51 ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 21, nm. 62, 62f.

52 LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexigência de licitação. *RBCCRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013, p. 26; também ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 21, nm. 62, 62f.

53 Cf. SCHÜNEMANN, Bernd. Do conceito filológico ao conceito tipológico de dolo. In: SCHÜNEMANN, Bernd. *Estudos de direito penal, direito processual penal e filosofia do direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013, p. 135; GRECO, Luís. Dolo sem vontade. In: SILVA DIAS *et. al*. (coord.). *Liber Amicorum de José de Sousa e Brito*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 885-903, p. 891.

54 ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 19, nm. 36-37.

É por isso que se exige que, *no momento do comportamento do autor*, o limite entre o lícito e o ilícito já esteja definido e de "maneira suficientemente inequívoca"[55] pela ordem jurídica, pois não se pode "carregar unilateralmente o destinatário da norma com o risco de situações jurídicas confusas"[56], tratando como déficit de informação do autor aquilo que, em verdade, é um *déficit de regulação do sistema normativo*[57]. Tal proceder implicaria uma violação intolerável do núcleo da liberdade geral de agir, que, entre nós, está consagrada no art. 5º, II, da CF. Isso vale, especialmente, para âmbitos jurídicos com regulamentação mais complexa[58], como o tributário, e, com maior razão, no âmbito do direito *penal* tributário, que agrega a essa complexidade a ameaça da pena, a sanção mais grave de nosso ordenamento jurídico. Por isso, mesmo quando o sujeito não cumpre o dever de informação, mas pode comprovar que, mesmo que o tivesse cumprido, não teria chegado à consciência do injusto, há de se reconhecer, igualmente, o erro inevitável[59].

Esse argumento (das informações hipotéticas) é, a rigor, desnecessário quando o contribuinte cumpre seu dever de se informar antes de atuar e o faz recorrendo a fontes confiáveis, atuando em conformidade com essa informação e apenas após sua obtenção. Não deixa, porém, de ser interessante explorá-lo aqui para evidenciar que não se poderia exigir do contribuinte aquilo que sequer doutrina e jurisprudência têm ou tinham como claro em certo momento temporal.

De 1998 a 2003, auge de várias das operações aqui analisadas, (a) ainda que o contribuinte consultasse as decisões do Carf, não teria encontrado uma resposta proibitiva[60], (b) nem mesmo no STF ou no STJ teria obtido indícios do possível caráter criminoso da conduta pretendida, e a ausência de uma orientação judicial, por si só, já lhe permitiria atuar em conformidade com o entendimento da

[55] PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 569.

[56] PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 564.

[57] PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 565.

[58] PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 564.

[59] LEITE, Alaor. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal*: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 159, e também PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 570.

[60] Estudo feito por Frederico Bastos, Mestre em Direito Tributário pela FGV Direito SP, a meu pedido, no qual analisou decisões do Carf de janeiro de 1998 a dezembro de 2003, concluindo: "não identificamos decisões proferidas pelo Carf que tratassem no mérito especificamente sobre a legitimidade da amortização do ágio previsto pelo art. 7º da Lei n. 9.532/97 mediante o uso de empresas-veículo". Os precedentes encontrados, pelo contrário, envolviam ágio na emissão de ações, incorreção no cálculo do ágio e forma de amortização incorreta. O exame das decisões o levou a concluir que "o Carf, no período compreendido entre janeiro de 1998 e dezembro de 2003, tendia a manter as operações que tivessem sido realizadas em conformidade com os requisitos previstos pela legislação tributária".

doutrina[61]. Além disso, (c) a tendência mais recente da Receita Federal de desconsiderar a liberdade do contribuinte para estruturar suas operações de forma eficiente é objeto de acesa disputa[62]. E, por fim, (d) os pareceres emitidos sustentam a licitude da conduta.

A título de remate, retomo a já referida decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, proferida em 2020, colocando sob suspeita o proceder da Receita Federal ao considerar que "todos os atos praticados foram registrados e declarados", a revelar "mera divergência interpretativa", descaracterizando a abusividade do planejamento apontado pelo Fisco[63]. Essa decisão evidencia que a configuração de fraude na conduta aqui examinada ainda é objeto de disputa, não sendo admissível que se onere unilateralmente o destinatário das normas com uma incerteza que é de responsabilidade exclusiva da administração tributária[64].

4.2. O erro nos crimes tributários baseados em condutas fraudulentas (ou de engano)

Enfrentada a questão da inevitabilidade do erro de proibição, é hora de atender a uma peculiaridade dos crimes tributários que têm como pressuposto a

---

61 PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 572.

62 No volume, *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014, cf. ÁVILA, Humberto. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 149-159; NOVAIS, Raquel; TONANNI, Fernando. Ágio: o novo regime jurídico e questões atuais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 325-358; MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno – é um mito? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 83-103; NEDER, Marcos V.; JUNQUEIRA, Lavínia. Análise do tratamento contábil e fiscal do ágio em estrutura de aquisição ou titularidade de sociedades quando há a interposição de *holding*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 157-182. E, ainda, MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O tratamento fiscal do ágio e a problemática do ágio "interno" antes e após a vigência da Lei 12.973/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 228. São Paulo: Dialética, 2014, p. 7-19, 2014; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O tratamento do ágio e do deságio para fins tributários e as modificações na Lei n. 12.973 (comparações entre dois regimes). *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 84, 2016, p. 1-50; SANTOS, Ramon Tomazela. O regime jurídico do ágio de rentabilidade futura na Lei n. 12.973/2014. *Estudos de direito tributário*: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogado. [s.l.: s.n.], 2018, p. 213-263; ROSENBLATT, Paulo. Nem tanto ao céu, nem tanto à terra: repensando a aplicação do propósito negocial a partir de uma análise recente da jurisprudência do Carf. *Revista Direito Tributário Atual* v. 43. São Paulo: IBDT, 2019, p. 501-526; COLUSSI, João Marcos (org.). *Especial Ágio*: o contencioso administrativo e judicial e as alterações trazidas pela Lei n. 12.973/14. São Paulo, 2020.

63 TRF da 3ª Região, Proc. n. 5001394-68.2019.4.03.0000, 3ª Turma, Des. Fed. Antônio Carlos Cedenho, *e-DJF3* 10.06.2020.

64 Cf. PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020, p. 564.

fraude comunicativa (Gaede), e, no que diz respeito ao universo de casos examinado, a exigência típica de que o contribuinte fraude a fiscalização inserindo "elementos inexatos" ou "omitindo operação" em documento ou livro exigido pela lei fiscal (art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990).

Essas elementares são representantes clássicas da categoria dos *elementos normativos do tipo*, cuja configuração pressupõe uma valoração por parte do destinatário da norma penal: no presente caso, de uma valoração jurídica de normas tributárias[65]. Isso é assim porque, para apurar a *inexatidão* ou *incompletude* das informações, é preciso a elas contrapor as informações exatas e completas exigidas pela legislação tributária para o preenchimento de livros e documentos fiscais. Isso implica em análise e valoração da regulação tributária. O destinatário da norma tem, assim, de proceder a uma *subsunção* dos fatos às normas (dar-lhes sua qualificação jurídica) para saber quais elementos de uma realidade devem ser declarados e como devem ser declarados nos documentos fiscais.

Nesses casos – como em todos os de falsidade ou engano, como precisamente detectado por Tiedemann –, é pressuposto do dolo que o agente conheça o estado de coisas que "deveria-ser". No caso de informações inexatas ou incompletas, a "determinação da inexatidão ou da incompletude das declarações [...] pressupõe uma representação verdadeira (correta e completa) como objeto hipotético de comparação; o dolo de declarar algo falso exige, portanto, o conhecimento desse objeto de comparação e, consequentemente, um amplo conhecimento das normas pertinentes"[66].

É essa necessidade de um juízo de valor jurídico pressuposta para a compreensão de certos elementos normativos do tipo que aproxima e praticamente confunde os juízos sobre tipicidade de ilicitude[67], que alimentou e alimenta a discussão sobre se tais erros recairiam sobre o tipo ou sobre a proibição nos crimes tributários[68]. Atualmente, a resposta majoritária é no sentido de que os erros

---

[65] ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 10, nm. 58. Entre nós, já o disseram BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45.

[66] TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, § 7, nm. 416. O autor exemplifica com a falsidade em balanços que pressupõe a inserção de elementos incorretos ou incompletos nessas declarações, exemplo que, como se vê, se ajusta como luva à mão para o caso ora examinado. O mesmo sucede quanto ao § 266a do Código Penal alemão – similar ao nosso art. 168-A do CP e também incluído na família dos crimes tributários –, frente ao qual o agente tem de conhecer a existência de uma relação de trabalho para que possa saber quais deveres tributários deve cumprir, deveres esses cujo descumprimento é elementar do tipo, SCHNEIDER, Frédéric; RIEKS, David. *Zur Abgrenzung von Irrtümern im Wirtschaftsstrafrecht im Allgemeinen und beim Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen im Speziellen*: Anmerkung zu BHG HRRS 2018 Nr. 377, HRRS, v. 2, 2019, p. 62-66, p. 65.

[67] Cf. LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexigência de licitação. *RBCCRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013, p. 28.

[68] A discussão está registrada em todas as obras aqui referidas e pode ser observada, entre nós, no

sobre as normas tributárias subjacentes aos elementos normativos do crime de fraude tributária constituem *erros de tipo*.

Na *Alemanha*, Gaede, por exemplo, exige que o agente conheça a relevância tributária das informações que deixa de prestar ou presta de forma incompleta, a falta dessa representação ou a representação equivocada constitui erro de tipo[69], no que é acompanhado por diversos autores[70] e também pela jurisprudência, como se colhe de recente decisão da Corte Federal de Justiça[71] alemã: "De acordo com a jurisprudência reiterada da Corte Federal de Justiça, o dolo de evasão fiscal requer que o agente conheça o fundamento e o montante da pretensão tributária, ou pelo menos acredite ser possível sua existência, e também que pretenda reduzi-lo, sendo suficiente o dolo eventual. Se o contribuinte supõe erroneamente que não há uma pretensão tributária, configura-se, de acordo com a jurisprudência, um erro de tipo que exclui o dolo (§ 16, 1, primeira parte, do Código Penal)"[72]. Na *Espanha*, Coca Vila anota que "o erro sobre a infração do dever fiscal exclui já o dolo, pois só o conhecimento da infração da obrigação extrapenal outorga à conduta do autor o significado de desvalor social próprio de toda conduta penalmente típica"[73]. No *Chile*, segue esse entendimento Van Weelzel de la Cruz[74].

âmbito dos crimes tributários, em BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 42-47.

69 GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017, nm. 258 e ss., especialmente nm. 261.

70 Nesse sentido, TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019, nm. 673; WALTER, Tonio. § 46 Irrtümer auf Tatbestandsebene. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (orgs.). *Handbuch des Strafrechts* – Band 2 – Teil 1. Heidelberg: C. F. Müller, 2020, nm. 92; SCHUSTER, Frank Peter. §4 Anknüpfung des Strafrechts an außerstrafrechtliche Normen. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (org.). *Handbuch des Strafrechts* – Band 1. Heidelberg: C.F. Müller, 2019, p. 173-213, nm. 57. Mais detalhadamente em sua tese: SCHUSTER, Frank Peter. *Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten*: Eine Untersuchung zum Allgemeinen Teil im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Berlin: Duncker & Humblot, 2012, p. 183-195; TIPKE, Klaus. Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrechts vom Steuerrecht. In: FS Kohlmann. [s.l.: s.n.], 2003, p. 555-577, na p. 569-570 considera que o erro fundado em entendimento defensável de parecerista configura erro de tipo. Um panorama da discussão, em publicação recente, WOLF, Christoph. *Error facti et error iuris*: Die Vorsatzirrelevanz des Rechtsirrtums. Tübingen: Mohr Siebeck, 2019, p. 334 e ss.

71 Bundesgerichtshof (BGH), tribunal equivalente ao nosso Superior Tribunal de Justiça.

72 BGH 1 StR 296/19 – Urteil vom 18. August 2020 (LG Essen), tradução livre do item 1 da ementa.

73 COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa* – parte general y especial. Barcelona: Atelier, 2020, p. 586, que critica a jurisprudência espanhola neste ponto, cf. p. 586-587. No mesmo sentido, FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. *Tratado de los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2018, p. 269 e, especialmente, p. 275; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos do tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008, p. 408.

74 Cf. VAN WEELZEL DE LA CRUZ, Alex. El error en el delito tributario. *RBCCRIM* v. 169, 2020, p. 19-40, *passim*.

Em *Portugal*, é o próprio Código Penal que dispõe sobre o erro sobre elementos de direito de um tipo penal: "O erro sobre elementos de facto ou de direito de um tipo de crime, ou sobre proibições cujo conhecimento for razoavelmente indispensável para que o agente possa tomar consciência da ilicitude do facto, exclui o dolo" (art. 16, n. 1, do CP português). Trata-se de casos nos quais "só através de uma decisão estritamente *técnica* assumem relevo normativo e logram orientar o agente para o desvalor da ilicitude do facto total", como são, por exemplo, os elementos "matéria colectável" e "prestação tributária aduaneira *legalmente devida*"[75]. Por fim, o legislador *italiano* foi ainda mais sensível à complexidade da legislação tributária e às incertezas que a acompanham e decidiu-se por eliminar quaisquer dúvidas ao determinar claramente no Decreto Legislativo n. 74/2000 que "não dão lugar a fatos puníveis no sentido deste decreto as violações de normas tributárias dependentes de objetivas condições de incerteza quanto ao seu alcance e ao seu âmbito de aplicação" (art. 15, tradução livre). Apesar de considerá-la despicienda, pois o próprio Código Penal italiano já contém disposições sobre o erro de fato e o erro de direito, Musco e Ardito consideram que o legislador mostrou sua preocupação acerca do tratamento do erro frente à "tradicional obscuridade e acentuada problemática da disciplina referida" (a tributária) em matéria de crimes tributários[76]. Entre nós, sustentam Bitencourt e Monteiro que a falsa representação sobre os elementos normativos dos tipos penais tributários deve ser tratada como erro de tipo[77], especialmente quando se trata dos elementos do art. 1º, II, conforme assevera Eisele[78].

Assim, em todos aqueles casos nos quais o agente apenas consegue compreender o sentido social de seu comportamento desde que faça uma valoração jurídica, essa valoração pertence ao dolo, como sucede, justamente, com a necessária valoração sobre a existência de um crédito tributário nos crimes de fraude tributária[79].

---

[75] FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal*: parte geral – Tomo I – Questões fundamentais, a doutrina geral do crime. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007, § 12.

[76] MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. Bologna: Zanichelli, 2016, p. 51-52.

[77] BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 45-47.

[78] EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 153. Tratando do papel do erro sobre os elementos normativos e em branco dos tipos penais do direito penal econômico, cf. HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 313-342, quanto ao erro sobre elementos normativos ser um erro de tipo, p. 340.

[79] ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020, § 12, nm. 107 e § 21, 42. Entre nós, cf. HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 27; DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos do tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008, p. 90.

É o que acontece nos casos aqui examinados: apenas valorando juridicamente a legalidade da amortização do ágio é que poderia o contribuinte compreender se prestava informações exatas ou inexatas. Ou seja, para compreender o sentido social de seu comportamento (o caráter exato ou inexato das informações que seriam prestadas) precisava, antes, compreender o caráter lícito ou ilícito da amortização do ágio, e, se o fez baseado em pareceres, acreditando, de forma inevitável, que procedia da maneira correta, atuou em erro.

Em suma, como o juízo acerca do caráter *correto* e *completo* das declarações tributárias depende, nesses casos, de uma prévia qualificação jurídica da operação societária, feita sob a égide das normas tributárias, o erro inevitável quanto à correção e exatidão das informações conduz, inevitavelmente, a um erro sobre esses elementos normativos no âmbito do tipo penal do art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990 e, pois, a um erro de tipo. A consequência desse erro é a exclusão do dolo e, pois, da relevância penal da conduta, já que não há previsão de punibilidade da modalidade culposa (art. 20, *caput*, do CP).

5. Conclusão

1. A fraude, em sentido amplo, é um componente essencial para a configuração do crime descrito no art. 1º da Lei n. 8.137/1990 e se manifesta nas exigências de que as condutas de seus incisos I a V traduzam alguma forma de engano da administração tributária quanto à ocorrência do fato imponível ou algum de seus elementos.

2. É pressuposto da infração que o contribuinte tenha deixado a administração tributária em uma situação de desconhecimento acerca de fatos relevantes para determinar a existência de uma obrigação tributária ou seus elementos. O inciso II do art. 1º, em particular, pressupõe que a fraude se dê por meio do descumprimento do dever de fazer constar dos documentos ou livros exigidos pela lei fiscal informações corretas ("elementos inexatos") e completas ("omissão de operação") sobre fatos relevantes para a satisfação da obrigação tributária principal (de pagar tributos). Disso decorre que, se o contribuinte cumpre o dever de informação oferecendo os elementos corretos e completos exigidos nos documentos e livros fiscais, não pratica injusto penal. É justamente o que ocorre no grupo de casos examinado neste artigo, no qual o contribuinte faz constar dos documentos exigidos pela lei fiscal a existência do ágio e sua amortização na forma exigida por tais documentos.

3. Em normas incriminadoras como a analisada, é o destinatário quem tem de proceder a uma subsunção dos fatos às normas tributárias que regulam a matéria subjacente ao injusto para saber quais elementos de uma realidade devem ser declarados e como devem ser declarados nos documentos fiscais, o que tem impacto na configuração do tipo objetivo. Nesse sentido, a informação sobre a amortização do ágio feita nos documentos fiscais é uma consequência direta da

qualificação jurídica que o contribuinte deu à operação societária, especialmente quando respaldado por laudos técnicos de terceiros especializados. Por essa razão, independentemente da substância negocial e higidez das operações societárias realizadas, não se pode dizer nem que as informações prestadas nos documentos fiscais eram inexatas, tampouco que eram incompletas. Os fatos informados (ainda que objeto de uma anterior qualificação jurídica) às autoridades tributárias adequam-se às exigências feitas por seus formulários (documentos fiscais). Disso decorre que não há que se falar "fraudar a fiscalização tributária" por meio da inserção de "elementos inexatos".

4. Quando o contribuinte se vale de um planejamento tributário baseado em um entendimento jurídico divergente do das autoridades tributárias, mas o faz revelando todas as informações relevantes exigidas, não comete o crime definido no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/1990. Caso contrário, chegar-se-ia à insustentável conclusão de que qualquer divergência interpretativa entre fisco e contribuinte necessariamente resultaria em prática criminosa.

5. O contribuinte, nessa situação, pode estar agindo em erro de proibição inevitável quanto à compreensão dos fatos jurídicos subjacentes e, em virtude de particularidades ligadas à estrutura do crime tributário, sem o conhecimento de uma elementar típica, o que caracteriza o erro de tipo. A consequência desse erro é a exclusão do dolo e, pois, da relevância penal da conduta, já que não há previsão de punibilidade da modalidade culposa (art. 20, *caput*, do CP).

Referências

AIRES DE SOUSA, Susana. *Os crimes fiscais*: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Almedina, 2006.

ÁVILA, Humberto. Notas sobre o novo regime jurídico do ágio. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

AYALA GÓMEZ, Ignacio. Reflexiones en torno a las conductas de ocultación en el delito de defrudación tributaria. In: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina; GÓMEZ JARA-DÍEZ, Carlos (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007.

BITENCOURT, Cesar Roberto; MONTEIRO, Adriana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARUSO, Tiago. *Responsabilidade penal nas decisões embasadas em pareceres técnicos e jurídicos*. São Paulo: Marcial Pons, 2020.

COCA VILA, Ivó. Protección de las haciendas públicas y de la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ; ROBLES PLANAS (org.). *Lecciones de derecho penal económico y de la empresa* – parte general y especial. Barcelona: Atelier, 2020.

COLUSSI, João Marcos (org.). *Especial Ágio*: o contencioso administrativo e judicial e as alterações trazidas pela Lei n. 12.973/14. São Paulo, 2020.

DÍAZ Y GARCÍA CONLLEDO, Miguel. *El error sobre elementos normativos do tipo penal*. Madrid: La Ley, 2008.

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

ESTELLITA, Heloisa. *A tutela penal das obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001.

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

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal*: parte geral – Tomo I – Questões fundamentais, a doutrina geral do crime. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

GAEDE, Karsten. § 370 Steuerhinterziehung. In: ESSER; RÜBENSTAHL; SALIGER; TSAMBIKAKIS. *Wirtschaftsstrafrecht mit Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht*. Otto Schmidt, 2017.

GALVÃO, Fernando. *Direito penal tributário*: imputação objetiva no crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico*: parte especial. Breña: Pacífico, 2016. v. III.

GOMES, Mariângela Magalhães. *Bases para uma teoria geral da parte especial do direito penal*. Tese de livre-docência. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014.

GRECO, Luís. Dolo sem vontade. In: SILVA DIAS *et. al*. (coord.). *Liber Amicorum de José de Sousa e Brito*. Coimbra: Almedina, 2009.

GRECO, Luís; ROXIN, Claus. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020.

HORTA, Frederico. Do erro sobre os elementos normativos das leis penais no direito penal econômico. *Comentários ao direito penal econômico brasileiro*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

HORTA, Frederico. *Elementos normativos das leis penais e conteúdo intelectual do dolo*: da natureza do erro sobre o dever extrapenal em branco. São Paulo: Marcial Pons, 2016.

JOECKS. § 370 Steuerhinterziehung. In: JOECKS; JÄGER; RANDT *et. al*. (org.). *Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht*. 8. Auf., München: C. H. Beck, 2015.

LAPORTA, Mario H. *Delito fiscal. El hecho punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires: B de F, 2013.

LEITE, Alaor. *Dúvida e erro sobre a proibição no direito penal*: a atuação nos limites entre o permitido e o proibido. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LEITE, Alaor. O dolo e o crime de dispensa ou inexigência de licitação. *RBCCRIM* v. 104. São Paulo, set./out. 2013.

MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno – é um mito? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

MOREIRA, André Mendes; GAIA, Patrícia Dantas; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O tratamento fiscal do ágio e a problemática do ágio "interno" antes e após a vigência da Lei 12.973/2014. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 228. São Paulo: Dialética, 2014.

MUSCO, Enzo; ARDITO, Francesco. *Diritto penale tributario*. Bologna: Zanichelli, 2016.

NEDER, Marcos V.; JUNQUEIRA, Lavínia. Análise do tratamento contábil e fiscal do ágio em estrutura de aquisição ou titularidade de sociedades quando há a interposição de *holding*. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O tratamento do ágio e do deságio para fins tributários e as modificações na Lei n. 12.973 (comparações entre dois regimes). *Revista Fórum de Direito Tributário* v. 84, 2016.

NOVAIS, Raquel; TONANNI, Fernando. Ágio: o novo regime jurídico e questões atuais. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

PAWLIK, Michael. Error de prohibición en caso de situación legal confusa. *InDret* v. 2, 2020.

PÉREZ ROYO, Fernando. Delito fiscal y ocultación. In: BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO; GÓMEZ-JARA DÍEZ (org.). *Política fiscal y delitos contra la hacienda pública*: mesas redondas Derecho y Economía. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2007.

ROSENBLATT, Paulo. Nem tanto ao céu, nem tanto à terra: repensando a aplicação do propósito negocial a partir de uma análise recente da jurisprudência do Carf. *Revista Direito Tributário Atual* v. 43. São Paulo: IBDT, 2019.

ROXIN, Claus; GRECO, Luís. *Strafrecht*: Allgemeiner Teil, Band I. 5. Auf., München: C.H. Beck, 2020.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, Pablo. El elemento "fraude" en los delitos contra la hacienda pública y contra la seguridad social. In: SILVA SÁNCHEZ (org.). *¿Libertad económica o fraudes punibles? Riesgos penalmente relevantes en la actividad económico-empresarial*. Madrid: Marcial Pons, 2003.

SANTOS, Ramon Tomazela. O regime jurídico do ágio de rentabilidade futura na Lei n. 12.973/2014. *Estudos de direito tributário*: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogado. [s.l.: s.n.], 2018.

SCHNEIDER, Frédéric; RIEKS, David. *Zur Abgrenzung von Irrtümern im Wirtschaftsstrafrecht im Allgemeinen und beim Vorenthalten von Sozialversicherungsbeiträgen im Speziellen*: Anmerkung zu BHG HRRS 2018 Nr. 377, HRRS, v. 2, 2019.

SCHUSTER, Frank Peter. *Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten*: Eine Untersuchung zum Allgemeinen Teil im Wirtschafts- und Steuerstrafrecht. Berlin: Duncker & Humblot, 2012.

SCHUSTER, Frank Peter. §4 Anknüpfung des Strafrechts an außerstrafrechtliche Normen. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (org.). *Handbuch des Strafrechts* – Band 1. Heidelberg: C.F. Müller, 2019.

SCHÜNEMANN, Bernd. Do conceito filológico ao conceito tipológico de dolo. In: SCHÜNEMANN, Bernd. *Estudos de direito penal, direito processual penal e filosofia do direito*. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

SILVA SÁNCHEZ. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 2016.

TIEDEMANN, Klaus. *Wirtschaftsstrafrecht*. 5. ed. München: Vahlen, 2019.

TIPKE, Klaus. Über Abhängigkeiten des Steuerstrafrechts vom Steuerrecht. In: FS Kohlmann. [s.l.: s.n.], 2003.

VAN WEELZEL DE LA CRUZ, Alex. El error en el delito tributario. *RBCCRIM* v. 169, 2020.

WAGNER, Markus. *Die Akzessorietät des Wirtschaftsstrafrechts. Zugleich ein Beitrag zu Begriff und Wesen des Wirtschaftsstrafrechts*. Heidelberg: C. F. Müller, 2016.

WALTER, Tonio. § 46 Irrtümer auf Tatbestandsebene. In: HILGENDORF; KUDLICH; VALERIUS (orgs.). *Handbuch des Strafrechts* – Band 2 – Teil 1. Heidelberg: C. F. Müller, 2020.

WOLF, Christoph. *Error facti et error iuris*: Die Vorsatzirrelevanz des Rechtsirrtums. Tübingen: Mohr Siebeck, 2019.

CAPÍTULO

2024

21

Possíveis impactos penais da reforma

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita, Thaís Tereciano e Vinícius Canesin

REFERÊNCIA

VILARES, Fernanda; ESTELLITA, Heloisa; TERECIANO, Thaís; CANESIN, Vinícius. Possíveis impactos penais da reforma. **Valor Econômico**, São Paulo, 25 out. 2024. Legislação.

globo.com g1 ge gshow

Valor ECONÔMICO | Legislação

Possíveis impactos penais da reforma

É necessário que o legislador esteja atento para os desdobramentos penais e processuais penais de suas escolhas

Por Fernanda Vilares e Heloisa Estellita

25/10/2024 05h03 · Atualizado há 10 horas

Presentear matéria

No âmbito da reforma tributária, a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) deverão observar as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência etc. Para manter a autonomia federativa, porém, a CBS é de competência federal e o IBS é de competência de Estados, do Distrito Federal e dos municípios. Por isso, o Projeto de Lei Complementar (PLP) 68/24 dispõe que caberá ao Poder Executivo da União editar o regulamento da CBS, enquanto o Comitê Gestor do IBS (CG-IBS), composto por representantes de Estados, Distrito Federal e municípios, editará o regulamento do IBS. Assim, caberá ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) o julgamento de questões relativas à CBS e ao CG-IBS as relativas ao IBS.

Isso quer dizer que é possível que tenhamos decisões distintas sobre a mesma matéria, já que o contribuinte poderá ter lavrado contra si dois lançamentos e dois autos de infração relativos ao IBS e à CBS. Na prática, dois processos administrativos distintos a respeito de tributos "idênticos" poderão coexistir e não é difícil imaginar que sobrevenham manifestações contraditórias do Carf e do CG-IBS, motivando a judicialização da discussão.

Para lidar com esse problema, o PLP 68/2024 propõe a criação de duas instâncias de harmonização: o Comitê de Harmonização das Administrações Tributárias e o Fórum de Harmonização Jurídica das Procuradorias. Já o PLP 108/24 prevê que caberá ao

CG-IBS uniformizar a interpretação da legislação do IBS, decidir o contencioso administrativo desse imposto e coordenar a fiscalização e as ações de cobrança administrativa e judicial.

Essa sistemática tem potencial para causar impactos importantes na esfera penal, pois, considerando a atual lógica de interação entre o Fisco e as autoridades de persecução criminal - regida primordialmente pela Súmula Vinculante 24 -, uma "derrota" na esfera administrativa poderá resultar tanto no encaminhamento do caso para discussão em âmbito civil-tributário quanto na instauração de investigação para apurar eventual prática criminosa.

Em matéria de direito penal tributário, o crime pressupõe um ilícito tributário, a sua caracterização depende, em um primeiro momento, da verificação do descumprimento de uma obrigação tributária. Isso significa dizer que, para o enquadramento da conduta como crime tributário, é essencial saber qual é o tributo devido, se ele é realmente devido, e /ou quais são as obrigações acessórias previstas nas leis tributárias que foram descumpridas dolosamente pelo agente. Em outras palavras, a apuração do crime tributário sempre estará atrelada a questões jurídico-tributárias submetidas aos órgãos de administração tributária.

Como a CBS e o IBS observarão as mesmas regras em relação a fatos geradores, bases de cálculo e hipóteses de não incidência, a existência de duas instâncias analisando os mesmos fatos jurídico-tributários terá diversos impactos penais.

Dentre eles destacamos os seguintes: a) a prevalecer o entendimento da Súmula Vinculante 24, a duplicidade de procedimentos administrativos condicionantes da possibilidade de exercício da pretensão punitiva poderá criar ainda maior distância temporal entre a prática do fato criminoso e sua apuração e punição; b) também em razão da Súmula Vinculante 24, a duplicidade de procedimentos administrativos poderá gerar diferentes momentos de conduta, de consumação do crime e de início de contagem do prazo prescricional dos delitos decorrentes dos mesmos fatos jurídico-tributários; c) a possível contradição entre enquadramentos e decisões administrativas sobre o mesmo fato jurídico-tributário com repercussões penais poderá ter impactos não só na configuração subjetiva do ilícito penal (erro), como processuais: o juiz penal terá de "escolher" uma dessas interpretações ou terá de aguardar a uniformização?; d) como a CBS afeta os interesses da União e o IBS os dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o mesmo fato jurídico-tributário

afetará, invariavelmente, patrimônios públicos de diversa titularidade, sugerindo possível discussão sobre a prática de dois ou três crimes, em concurso formal; e) o mesmo fato jurídico-tributário com repercussões penais poderá estar sujeito, ainda que temporariamente, a dupla investigação: pela Justiça Estadual, para o IBS, pela Federal, para a CBS; duplicidade que somente poderá ser resolvida por meio de julgamento de exceção de incompetência (pelos tribunais) ou conflito de competência (pelo Superior Tribunal de Justiça), o que poderá atrasar ainda mais a solução do litígio; f) por fim, o mesmo fato jurídico-tributário poderá ser objeto de distintas ações antixacionais em razão da duplicidade de procedimentos administrativos e eventual decisão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou de anulação em relação a apenas um dos procedimentos administrativos poderia ensejar decisões judiciais conflitantes e impactos distintos perante a justiça criminal.

Nada disso macula o mérito da reforma e dos projetos de regulamentação, mas é necessário que o legislador esteja atento para os desdobramentos penais e processuais penais de suas escolhas. Na matéria aqui tratada, eles são abrangentes e inspiram cuidados.

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita, Thaís Tereciano e Vinícius Canesin são, respectivamente, coordenadoras e pesquisadores da equipe da pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate", do Núcleo de Direito Penal e Processual Penal da FGV Direito SP.

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

Mais recente Próxima

Agora o Valor Econômico está no WhatsApp!
Siga nosso canal e receba as notícias mais importantes do dia! CONHECER

Comentários

Seja o primeiro a comentar!

Os comentários são de responsabilidade exclusiva de seus autores e não representam a opinião deste site. Se achar algo que viole os **termos de uso**, denuncie. Leia as **perguntas mais frequentes** para saber o que é impróprio ou ilegal.

Acesse sua Conta Globo e participe da conversa

Entre e Participe da Conversa

Mais novos

Ainda não há comentários. Seja o primeiro a comentar.

Mais do Valor **Econômico**

Ouro se recupera e fecha sessão e semana em alta

Os contratos futuros de ouro para dezembro subiram 0,21%, a US$ 2.754,6 por onça-troy, nesta sexta-feira (25)

25/10/2024, 15:07 — Em Finanças

Rússia forneceu dados de satélites que ajudaram houthis em ataques no Mar Vermelho, diz jornal

Ajuda à milícia , não relatada anteriormente, mostra até onde Putin está disposto a ir para minar a ordem econômica e política ocidental liderada pelos EUA

25/10/2024, 15:06 — Em Mundo

Tesouro adia divulgações em função de greve dos servidores

Divulgação do resultado da dívida pública federal foi adiada desta sexta-feira para 31 de outubro, e do resultado das contas do governo central, de 30 de outubro para 7 de novembro

25/10/2024, 15:03 — Em Brasil

AO VIVO

Dólar amplia alta com exterior e política fiscal no foco; Ibovespa volta a cair apesar do avanço de Vale

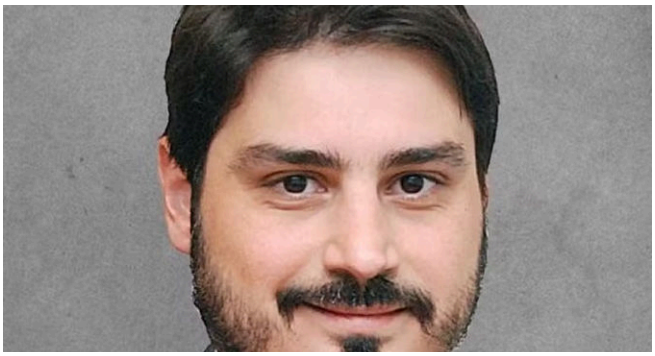
Participação do presidente do BC, Roberto Campos Neto, em evento do Itaú BBA, no fim do dia, deve ser acompanhada pelos agentes de mercado

25/10/2024, 15:01 — Em Finanças

Chegamos a uma solução benéfica para todas as partes envolvidas com acordo em Mariana, diz presidente da Vale

Segundo Gustavo Pimenta, o acordo foi fruto de um diálogo aberto e marca um capítulo importante da história da empresa

25/10/2024, 14:49 — Em Empresas



Citi tenta 'tropicalizar' cobertura e traz ex-Bradesco BBI para cobrir setor financeiro

Banco americano planeja ampliar número de empresas cobertas pelo seu time, atualmente em 150

25/10/2024, 14:49 — Em Finanças

Fundo aponta dificuldade do Brasil para estabilizar contas

Em coletiva de imprensa, diretor do FMI afirmou que o Brasil tem o desafio de como implementar um nível de consolidação fiscal, o que seria muito importante para estabilizar a dívida

25/10/2024, 14:33 — Em Mundo

Silveira defende volta dos contratos de gestão entre agências reguladoras e ministérios

Os contratos de gestão foram extintos no governo Jair Bolsonaro

25/10/2024, 14:27 — Em Brasil

VEJA MAIS

SIGA

EDITORA GLOBO

EDIÇÕES | GLOBO CONDÉ NAST

SGR
SISTEMA GLOBO DE RÁDIO

Valor
- Edição impressa
- Valor PRO
- Valor RI
- Valor International
- Revistas e Anuários
- Seminários
- Valor 360

Pipeline

Valor Investe

Valor Pro

O Globo

Extra

CBN

Autoesporte

BHFM

Casa e Jardim

Casa Vogue

Crescer

Época Negócios

Galileu

Glamour

Globo Rural

GQ

Marie Claire

Monet

Quem

PEGN

Rádio Globo

TechTudo

Um Só Planeta

Vida de Bicho

Vogue

QUEM SOMOS

PORTAL DO ASSINANTE

TERMOS E CONDIÇÕES

TRABALHE CONOSCO

POLÍTICA DE PRIVACIDADE

PRINCÍPIOS EDITORIAIS

ANUNCIE

MINHA EDITORA

© 1996 - 2024. Todos direitos reservados a Editora Globo S/A. Este material não pode ser publicado, transmitido por broadcast, reescrito ou redistribuído sem autorização.

CAPÍTULO

2025

22

A reforma e a ‘multiplicação’ de crimes tributários

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita, Fernanda Tórtima, Joana Siqueira e Aldo de Paula Júnior

REFERÊNCIA

VILARES, Fernanda; ESTELLITA, Heloisa; TÓRTIMA, Fernanda; SIQUEIRA, Joana; PAULA JÚNIOR, Aldo de. A reforma e a ‘multiplicação’ de crimes tributários. **Valor Econômico**, São Paulo, 31 jan. 2025. Legislação.

globo.com g1 ge gshow

A reforma e a ‘multiplicação’ de crimes tributários

A reforma tributária exige uma abordagem específica para os crimes tributários, uma vez que essa questão se tornará parte do dia a dia dos contribuintes

Por Fernanda Vilares e Heloisa Estellita

31/01/2025 05h01 · Atualizado há 7 horas

Presentear matéria

A unificação dos tributos sobre o consumo na CBS (federal) e no IBS (estadual e municipal) promovida pela reforma tributária (Emenda Constitucional nº 132/2023 e Lei Complementar nº 214/2025) promete simplificação no recolhimento dos tributos para os contribuintes e aumento de eficiência para os Fiscos. Ela centraliza a arrecadação e a cobrança de tributos que antes dependiam individualmente da administração de cada ente federado.

Essa mudança terá um impacto relevante na responsabilização penal por crimes tributários, especificamente no tema do concurso de crimes.

Apesar da unificação legislativa e operacional (Receita Federal e Comitê Gestor do IBS), do ponto de vista jurídico, ainda continuaremos com tributos distintos: um federal (CBS), um estadual (IBS) e um municipal (IBS). A Constituição estabelece que o IBS é de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e municípios. Isso significa que, embora a arrecadação e a cobrança sejam centralizadas pelo Comitê Gestor, cada ente federado mantém sua autonomia para definir alíquotas,

fiscalizar e lançar o tributo, conforme disposto no artigo 324 da Lei Complementar nº 214/2025.

Na prática, isso implica que um mesmo fato jurídico-tributário impactará, simultaneamente, patrimônios públicos de diversas titularidades.

O desdobramento penal desse cenário é preocupante: a possibilidade de caracterização automática de múltiplos crimes para cada conduta fraudulenta. Esse entendimento pode resultar em uma resposta penal excessivamente severa e desproporcional, considerando que o contribuinte não tem controle sobre essa fragmentação e jamais poderá optar por cometer uma fraude exclusivamente em relação à CBS ou ao IBS, já que ambos estão umbilicalmente ligados.

O Direito Penal lida há muito tempo com a questão da quantidade de pena que deve ser aplicada em situações de concurso de crimes. Isso ocorre quando diversos crimes são cometidos a partir de uma única ação humana (concurso formal), como uma colisão no trânsito com várias vítimas. E também quando vários crimes decorrentes de várias ações humanas são praticados em circunstâncias que tornam injusta a imposição de todas as penas somadas (crime continuado), como no caso de várias apropriações indébitas praticadas pela mesma pessoa contra a mesma vítima com proximidade temporal. A matéria está regulada nos artigos 69 a 71 do Código Penal.

Apesar de sua importância, essa matéria é pouco discutida no âmbito penal-tributário. No cenário atual, é comum encontrar situações como a repetição sistemática de condutas de desconto e não recolhimento de tributos ao longo do ano ou, ainda, uma única fraude que impacta a base de cálculo de diversos tributos simultaneamente, como ISS/PIS-Cofins, IRPJ/CSSL, ICMS/PIS-Cofins.

Esses exemplos, frequentes na prática, evidenciam o alto risco de uma resposta penal desproporcional, especialmente em um ambiente onde a repetição de condutas ou os efeitos multiplicadores de uma única infração sobre vários tributos são inevitáveis.

A discussão sobre o tema também é crucial na avaliação da insignificância da conduta ou no reconhecimento da possibilidade de aumento da pena devido ao grave dano coletivo. Afinal, sem uma definição clara do período a ser considerado

para calcular o prejuízo causado pelo crime tributário, como determinar se a infração é insignificante ou se representa um dano significativo à coletividade?”

Em países como Espanha e Argentina, onde há uma cota tributária estabelecida para diferenciar infrações administrativas de crimes, foi adotado um ‘período de apuração’ especial para fins penais. Nesses casos, considera-se o intervalo de um ano, independentemente de o tributo possuir prazos menores de apuração ou antecipação de pagamento. Essa abordagem faz toda a diferença, não apenas para atingir o limite de relevância penal, mas também para a caracterização de uma única prática criminosa, resultando, assim, em uma única pena.

Essa medida é coerente, pois a danosidade social de uma conduta que mereça a sanção penal não pode estar atrelada à forma como o legislador estruturou os períodos de apuração dos tributos - sejam eles anuais, mensais, quinzenais ou semanais.

Atualmente, nossa legislação não aborda essa questão de forma específica, e a jurisprudência que reconhece a insignificância não estabelece critérios claros sobre o período no qual a repetição de condutas deve ser analisada.

É fundamental refletir se uma única declaração que abrange diversos fatos geradores deve ser considerada uma única ação do ponto de vista penal, o que atrairia a aplicação do concurso formal - resultando em uma pena única, com aumento -, ou se deve ser tratada como múltiplos resultados, configurando concurso material, com a soma das penas por cada patrimônio afetado ou cada tipo de tributo envolvido. Além disso, há a possibilidade de enquadramento como crime continuado - com uma só pena aumentada - ou até mesmo como crime único.

Embora não seja comum criar regras específicas para definir a unidade ou pluralidade de crimes, também não é comum que caiba ao legislador extrapenal (tributário, neste caso) fracionar o bem jurídico protegido ou mesmo estabelecer o período de consideração das condutas que têm repercussão penal.

A reforma tributária exige uma abordagem específica para os crimes tributários, uma vez que essa questão se tornará parte do dia a dia dos contribuintes.

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita, Fernanda Tórtima, Joana Siqueira e Aldo de Paula Júnior são, respectivamente, coordenadoras, pesquisadoras e consultor da equipe da pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate" do Núcleo de Direito Penal e Processual Penal da FGV Direito SP

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

Mais recente

Próxima

Agora o Valor Econômico está no WhatsApp!
Siga nosso canal e receba as notícias mais importantes do dia! CONHECER

Comentários

Seja o primeiro a comentar!

Os comentários são de responsabilidade exclusiva de seus autores e não representam a opinião deste site. Se achar algo que viole os **termos de uso**, denuncie. Leia as **perguntas mais frequentes** para saber o que é impróprio ou ilegal.

Acesse sua Conta Globo e participe da conversa

Entre e Participe da Conversa

Mais novos

Ainda não há comentários. Seja o primeiro a comentar.

Mais do Valor **Econômico**

CAPÍTULO 2025

23

Reforma e a criminalização do devedor contumaz

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita e Aldo de Paula Júnior

REFERÊNCIA

VILARES, Fernanda; ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Reforma e a criminalização do devedor contumaz. **Valor Econômico**, São Paulo, 14 mar. 2025. Legislação.

globo.com g1 ge gshow

Reforma e a criminalização do devedor contumaz

A definição clara dos limites entre inadimplência e evasão fiscal é essencial para evitar insegurança jurídica, e seria fundamental que o legislador enfrentasse essa lacuna normativa

Por Fernanda Vilares, Heloisa Estellita e Aldo de Paula Júnior

14/03/2025 05h02 · Atualizado há 10 horas

Presentear matéria

A criminalização da inadimplência tributária é um dos temas mais polêmicos no âmbito do direito penal tributário. Em especial, a figura do “devedor contumaz” e sua responsabilização criminal pelo não pagamento do ICMS tem sido objeto de grave insegurança jurídica. Decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidaram o entendimento de que a declaração e o não recolhimento do tributo podem configurar crime do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, desde que presentes elementos como a “contumácia” e o “dolo de apropriação”.

O artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90 estabelece que configura crime tributário “deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”. O dispositivo tem sido interpretado pelo STJ e pelo STF de modo a abarcar também casos em que o contribuinte repassa o ônus econômico do tributo ao consumidor (como poderia fazer, por exemplo, com qualquer outro custo, como o da reforma de sua loja) e, posteriormente, não efetua o recolhimento aos cofres públicos, ou seja, quando atua como contribuinte inadimplente, gerindo seu próprio patrimônio, não o do Estado. É por isso que esse entendimento nos parece

inconstitucional, por implicar em vedada analogia in malam partem indevida com relação ao crime de apropriação indébita. Entre nós, é vedado ao Poder Judiciário criar normas incriminadoras, seja do zero, seja por analogia, seja por mudança nos seus pressupostos para alcançar novas condutas.

Fato é que, apesar disso, o entendimento já é predominante nessas Cortes. Começou a se consolidar no julgamento do HC 399109 pelo STJ, em 2018, e posteriormente, no julgamento do RHC 163334 pelo STF, em 2019. Nessa decisão, o STF fixou a tese de que "o contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990". A partir de então, a contumácia e o dolo de apropriação passaram a ser requisitos fundamentais para a caracterização do crime.

Mas quantas vezes o contribuinte precisa deixar de pagar o ICMS para ser considerado contumaz? Na falta de uma norma federal definindo esse conceito com validade para todos os entes tributantes, haveria que recorrer a cada Estado (e a cada município, se se tratar de ISS) da federação para saber o que configura contumácia. Há Estados que regulam a matéria, há outros que não regulam. Essa é uma situação por si só delicada quando estamos falando em ameaça de pena de prisão, matéria que costuma estar reservada para normas que se aplicam a todo território nacional.

Na prática, o que se vê é a construção caso a caso do conceito de contumácia pelos tribunais, que (e isso é surpreendente) não têm se apoiado nos conceitos legais de "devedor contumaz" já estabelecidos por diversos Estados da federação. Os tribunais têm, de forma geral, criado critérios próprios para definir quando a inadimplência reiterada configura crime.

O STF tem afastado a contumácia quando há apenas duas inadimplências consecutivas (HC 216186, j. 02/03/2023). No STJ, afastou-se a contumácia em casos de três atrasos consecutivos (AREsp 2787459, DJEN 16/12/2024; HC 937682, DJe 04/10/2024) e até mesmo seis atrasos não consecutivos, desde que o réu fosse primário e sem antecedentes (HC 569856, j. 11/10/2022).

Por outro lado, a contumácia tem sido reconhecida em decisões que envolvem quatro ou mais atrasos consecutivos. No STF, esse reconhecimento ocorreu em

casos de quatro inadimplências consecutivas (RHC 249185, j. 18/12/2024), cinco vezes consecutivas (RE com Agr 1294738, j. 10/11/2020) e sete vezes não consecutivas ao longo de dois anos (RHC 170556, min. Luiz Fux, 27/03/2020). No STJ, a contumácia foi confirmada em casos de inadimplência por sete meses consecutivos (REsp 2116521, DJEN 04/02/2025), oito vezes ao longo de um ano (AgRg no EDcl no REsp 2013545, j. 02/10/2023) e dez não consecutivos (AREsp 2787336, DJEN 12/12/2024).

Outro elemento exigido pelo precedente do STF é o dolo de apropriação, que deve ser demonstrado para a caracterização do crime. Contudo, na maioria dos casos, esse dolo tem sido presumido com base apenas na reiteração do inadimplemento, ou seja, a mesma circunstância fática (a reiteração) acaba servindo como prova de dois requisitos para afirmar o caráter criminoso da conduta. Em algumas situações, foram também considerados elementos adicionais, como o encerramento irregular da empresa, a existência de parcelamentos não adimplidos, a criação de obstáculos à fiscalização e o uso de “laranjas” no quadro societário.

O enquadramento do devedor contumaz como criminoso tributário tem consequências gravíssimas e a ausência de critérios objetivos para a caracterização da contumácia e do dolo de apropriação abre margem para decisões divergentes e sanções desproporcionais. A complexidade da temática exige um debate aprofundado, pois a mera inadimplência não deve ser objeto de sanção penal.

Embora a reforma tributária tenha introduzido mudanças estruturais no sistema fiscal brasileiro, não tratou diretamente desse tema. A definição clara dos limites entre inadimplência e evasão fiscal é essencial para evitar insegurança jurídica, e seria fundamental que o legislador enfrentasse essa lacuna normativa.

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita e Aldo de Paula Júnior são, respectivamente, coordenadoras e consultor da equipe da pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate", do Núcleo de Direito Penal e Processual Penal da FGV Direito SP

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

Mais recente Próxima

Agora o Valor Econômico está no WhatsApp!
Siga nosso canal e receba as notícias mais importantes do dia! CONHECER

Comentários

Seja o primeiro a comentar!

Os comentários são de responsabilidade exclusiva de seus autores e não representam a opinião deste site. Se achar algo que viole os **termos de uso**, denuncie. Leia as **perguntas mais frequentes** para saber o que é impróprio ou ilegal.

Acesse sua Conta Globo e participe da conversa

Entre e Participe da Conversa

Mais novos

Ainda não há comentários. Seja o primeiro a comentar.

Mais do Valor **Econômico**

Estratégia 'cripto' de Michael Saylor se populariza nos EUA com novo ETF

Instrumento investe em títulos de dívida de companhias que possuem bitcoin em seu caixa

14/03/2025, 15:19 — Em Criptomoedas

Ouro renova recorde e supera US$ 3 mil por onça-troy pela 1ª vez

Preços da commodity são apoiados pela maior demanda por ativos seguros diante de incertezas econômicas elevadas

14/03/2025, 15:11 — Em Finanças

AO VIVO

Dólar tem forte queda com exterior e toca R$ 5,71; Ibovespa dispara mais de 2% com Vale

Em dia positivo para ativos de risco, sinal de estímulo ao consumo na China ajuda ativos ligados a commodities; guerra tarifária e possível cessar-fogo entre Ucrânia e Rússia seguem no foco, assim como menor risco de "shutdown" nos EUA

14/03/2025, 15:08 — Em Finanças

Se consideram acima dos economistas, afirma Zema em indireta a Lula

Governador mineiro volta a fazer críticas à política econômica e diz que proposta petista gera inflação

14/03/2025, 15:03 — Em Política

Incertezas em relação a tarifas nos Estados Unidos preocupam Anfavea

“Empresas estão revendo estratégias”, disse o presidente da entidade, Márcio de Lima Leite

14/03/2025, 15:00 — Em Empresas

Lula diz a prefeito de Sorocaba vaiado por militância do PT que ele será recebido com respeito em Brasília

Volume da manifestação chegou a interromper o discurso de Rodrigo Manga, que adotou postura cordial, agradecendo a Lula pela presença na cidade, no que classificou como um “momento extraordinário”

14/03/2025, 15:00 — Em Política

Após críticas e troca de farpas, Castro chama Paes de 'amigo' e diz que prefeito do Rio é um 'gigante político'

Governador e prefeito são adversários políticos e seus grupos devem se enfrentar nas eleições de 2026

14/03/2025, 14:58 — Em Política

Por unanimidade, Primeira Turma do STF mantém prisão de Braga Netto

Ex-ministro da Defesa de Bolsonaro está preso desde 14 de dezembro de 2024, sob suspeita de interferir nas investigações da tentativa de golpe

14/03/2025, 14:45 — Em Política

VEJA MAIS

SIGA

EDIÇÕES | GLOBO CONDÉ NAST

Valor

- Edição impressa
- Valor PRO
- Valor RI
- Valor International
- Revistas e Anuários
- Seminários
- Valor 360

Pipeline

Valor Investe

Valor Pro

O Globo

Extra

CBN

Autoesporte

BHFM

Casa e Jardim

Casa Vogue

Crescer

Época Negócios

Galileu

Glamour

Monet

Quem

PEGN

Rádio Globo

Globo Rural

GQ

Marie Claire

TechTudo

Um Só Planeta

Vida de Bicho

Vogue

QUEM SOMOS

FALE CONOSCO

TERMOS E CONDIÇÕES

TRABALHE CONOSCO

POLÍTICA DE PRIVACIDADE

PRINCÍPIOS EDITORIAIS

ANUNCIE

MINHA EDITORA

© 1996 - 2024. Todos direitos reservados a Editora Globo S/A. Este material não pode ser publicado, transmitido por broadcast, reescrito ou redistribuído sem autorização.

CAPÍTULO 2025

24

Tratamento penal do devedor contumaz: o alvo errado!

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita e Aldo de Paula Júnior

REFERÊNCIA

VILARES, Fernanda; ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. Tratamento penal do devedor contumaz: o alvo errado! **Valor Econômico**, São Paulo, 30 abr. 2025. Legislação.

globo.com g1 ge gshow

Tratamento penal do devedor contumaz: o alvo errado!

O foco da reforma tributária deve recair sobre estruturas criadas para afastar o patrimônio do devedor das medidas de execução fiscal

Por Fernanda Vilares, Heloisa Estellita e Aldo de Paula Júnior

30/04/2025 05h07 · Atualizado há 5 horas

Presentear matéria

Em texto anterior, abordamos o tratamento penal do devedor contumaz. Nele, apresentamos um quadro desolador na jurisprudência dos tribunais superiores, marcado pela ausência de critérios objetivos e subjetivos uniformes para sua caracterização, apesar da gravidade das consequências desse enquadramento. Afinal, condutas, a princípio lícitas, passam a ser criminalizadas se praticadas por esse tipo de devedor, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) no RHC 163334.

Agora, avançamos algumas reflexões sobre a necessidade e a conveniência de disciplinar legislativamente essa matéria, face à recente tomada de tração da matéria no Congresso Nacional. Antes, porém, é preciso limpar o terreno conceitual. A expressão “devedor contumaz” abrange situações heterogêneas, que recebem respostas penais distintas. Abordaremos três delas.

A primeira refere-se às empresas “noteiras”, que emitem notas fiscais sem lastro em operações reais, com o único objetivo de gerar créditos fictícios de ICMS para as adquirentes. Trata-se de fraude fiscal clássica, já punida com a devida severidade por nossa legislação (artigo 1º, Lei nº 8.137/90).

A segunda envolve empresas constituídas em nome de “laranjas”: há venda efetiva e declarada, mas o tributo não é pago, visando ocultar o verdadeiro devedor e proteger seu patrimônio da execução fiscal. Trata-se de uma estratégia para frustrar a futura execução do crédito tributário. Essa prática não está definida como crime na Lei nº 8.137/90, nem tem uma resposta penal específica. Poderia ser enquadrada como falsidade documental, mas dificilmente caracterizaria o crime de fraude à execução (artigo 179, CP), que exige atos de alienação, desvio, destruição ou danificação de bens ou a simulação de dívidas realizados no curso da execução.

A terceira situação é a do contribuinte que declara os tributos corretamente, mas reiteradamente não os paga. Foi essa conduta que o Supremo Tribunal Federal disse se adequar ao crime do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90 (RHC 163334), no caso de contribuinte de ICMS que inclui o valor do tributo no preço da mercadoria.

A primeira situação já conta com resposta penal adequada. As duas últimas é que merecem atenção do legislador. É sobre elas que avançamos algumas reflexões, examinando como países com os quais compartilhamos uma tradição jurídica similar têm lidado com esses casos, para avaliar a pertinência de seguirmos caminhos análogos.

Quanto à segunda situação, a Espanha, por exemplo, pune a frustração da execução mesmo que as condutas sejam praticadas antes da instauração do processo de execução, agravando a pena quando a dívida decorre de crime tributário (artigo 257.2, CP). Já a Argentina, em 2017 (Lei nº 27.430), criou a evasão agravada, com penas mais severas quando há uso de interpostas pessoas ou estruturas societárias para a ocultação do devedor, desde que a evasão supere dois milhões de pesos. Criou também uma figura específica para punir os integrantes de organizações voltadas à prática de crimes tributários.

Quanto à terceira, a Alemanha criou, em 2002, uma figura específica para o IVA declarado e não pago, desde que praticado de forma profissional ou por associações criminosas (parágrafo 26c, UstG), pois inviável punir essas condutas por meio da fraude fiscal geral (parágrafo 370, AO), que exige a prestação de informações incorretas ou a omissas. Para a configuração do crime, porém, não basta o mero inadimplemento contumaz, é necessário que o agente “atue profissionalmente ou como membro de uma quadrilha que tenha se unido para cometer tais crimes de forma contínua’.

No Brasil, o split-payment e o pagamento pelo adquirente, previstos para o IBS e a CBS pela reforma tributária, poderão reduzir drasticamente a inadimplência contumaz nos tributos sobre o consumo repassados no preço, que foi a base para o entendimento do Supremo no RHC 163334. Isso sugere que os esforços de reforma talvez não devam se concentrar nessa matéria, cuja criminalização é questionável sob a ótica da proporcionalidade.

O foco deve recair na segunda situação: estruturas criadas para afastar o patrimônio do devedor das medidas de execução fiscal. Essas práticas não são afetadas pela reforma e podem se intensificar, como válvula de escape, diante da perda de espaço da inadimplência contumaz em virtude dos novos mecanismos de arrecadação.

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita e Aldo de Paula Júnior são, respectivamente, coordenadoras e consultor da pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate", desenvolvida pelo Núcleo de Direito Penal e Processual Penal da FGV Direito SP

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

Mais recente Próxima

Conheça o Valor One
Acompanhe os mercados com nossas ferramentas ACESSAR GRATUITAMENTE

Mais do Valor **Econômico**

CAPÍTULO

2025

25

Diagnóstico e reforma do Direito Penal Tributário

Heloisa Estellita, Fernanda Vilares, Mariana Spoljaric e Pedro M. M. Mendonça

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; VILARES, Fernanda; SPOLJARIC, Mariana; MENDONÇA, Pedro M. M. Diagnóstico e reforma do Direito Penal Tributário. **Valor Econômico**, São Paulo, 27 jun. 2025. Legislação.

Valor ECONÔMICO 25 ANOS | 100 ANOS DE GLOBO | Legislação

Impresso | Úl

Olá, Heloisa

O Valor Econômico gostaria de enviar notificações das principais notícias para você.

NÃO, OBRIGADO Aceito

PUBLICIDADE

Diagnóstico e reforma do Dire Penal Tributário

Os dados mostram que esses problemas já não podem ser solucionados pela via ju exigindo intervenção legislativa

Por Heloisa Estellita, Fernanda Villares e Mariana Spoljaric e Pedro M. M. Mendonça

27/06/2025 05h01 · Atualizado há 3 dias

Presentear matéria

No dia 11 de junho de 2025, na FGV Direito SP, apresentamos os resultados da primeira fase da

pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate". Nessa etapa, desenvolvida com a colaboração de diversos pesquisadores e três entidades apoiadoras, procuramos validar a hipótese central do estudo: a de que o sistema penal-tributário brasileiro apresenta alto grau de ilegitimidade, pois perdeu sua função preventiva, é aplicado de forma desigual e incoerente e acaba incentivando certas práticas criminosas.

A análise dos julgados dos tribunais superiores, de 2019 a 2024, confirmou a hipótese. Eis os achados mais relevantes.

A principal constatação refere-se aos efeitos negativos da extinção irrestrita da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário. Foram analisados 43 acórdãos do STJ e 12 do STF, a partir dos quais se observa a fraude fiscal pode ser utilizada como instrumento de gestão de caixa, em função da confiança na possibilidade extinção da punibilidade com o pagamento posterior, especialmente em virtude da ampliação do marco temporal para momentos após o trânsito em julgado da condenação. Esse regime transformou a ameaça penal em mecanismo de cobrança fiscal, desvirtuando tanto a função preventiva da pena quanto a função de proteção de direitos fundamentais dos suspeitos que cabe ao processo penal.

Leia também:

Energia solar transforma econo…

Ministros do STF veem 'desespero' e 'cansaço' em ato esvaziado em…

CONTINUA DEPOIS DA PUBLICIDADE

No que se refere à Súmula Vinculante 24 do STF, que condiciona a tipificação de crimes tributários à constituição definitiva do crédito na esfera administrativa, outros tantos problemas foram identificados. Especial destaque merece o distanciamento temporal entre a prática da conduta e a resposta penal. Esse distanciamento compromete gravemente da ameaça penal: o longo período de inatividade entre a prática do fato e o processo penal gera sensação de impunidade; há um grande risco de que a pena, aplicada décadas

depois da prática criminosa, afete um agente diferente daquele que praticou a conduta, debilitando o cumprimento do princípio da culpabilidade; por fim, a distância temporal entre o fato e o julgamento prejudica a produção de provas, tanto pela acusação, quanto pela defesa. Para contornar esses déficits, os tribunais têm criado uma série de hipóteses de mitigação da súmula, exceções casuísticas que ampliam a insegurança jurídica e revelam um esgotamento da funcionalidade da própria súmula.

Foram identificados critérios díspares na aplicação do princípio da insignificância. Um exemplo é o estabelecimento do patamar de 20 mil reais para tributos federais, enquanto cada Estado e Município pode definir seu próprio limite para seus tributos. Uma distinção que desorienta o destinatário da norma penal e compromete o princípio da isonomia.

A reforma tributária acrescentará complexidade a esse cenário. A instituição de dois tributos derivados do mesmo fato gerador, com competências administrativas distintas, resultará em diferentes momentos de constituição definitiva do crédito, potencial duplicidade de investigações criminais (Justiça Federal para CBS, Justiça Estadual para IBS) e risco de caracterização automática de múltiplos crimes para cada conduta. Isso poderá ampliar ainda mais a distância temporal entre a conduta e a resposta penal, agravando os problemas já identificados na aplicação da SV 24.

Foram identificadas outras falhas. Na classificação dos crimes tributários, por exemplo, verificou-se indefinição quanto à sua natureza, se especial ou comum, o que impacta na definição de quem pode ser considerado autor do crime. No compartilhamento de dados fiscais, persistem incertezas interpretativas, mesmo após a fixação de tese no Tema 990 pelo STF. A aplicação das regras de concurso de crimes carece de critérios específicos para o ambiente tributário. Embora 81 acórdãos no STJ abordem a continuidade delitiva, não existem parâmetros objetivos para situações envolvendo múltiplos entes federativos.

É importante registrar que a análise se limitou a decisões colegiadas (acórdãos) dos tribunais superiores. As decisões monocráticas, muito frequentes em matéria penal, não integraram a amostra, sugerindo que a incidência real dos problemas seja superior aos números encontrados.

Os dados mostram que esses problemas já não podem ser solucionados pela via jurisprudencial, exigindo intervenção legislativa.

Uma reforma, portanto, é uma necessidade urgente para restaurar a função preventiva da ameaça penal, assegurar segurança jurídica e estabelecer condições equitativas entre contribuintes. Se é verdade que o advento da reforma tributária agrava essa situação, também é verdade que oferece uma ótima oportunidade para pensarmos em uma

reforma legislativa minimalista, que resgate a função preventiva e de ultima ratio do direito penal tributário, oferecendo soluções sistemáticas e coerentes, que prestigiem a segurança jurídica e devolvam à norma penal seu papel de padrão de orientação para os contribuintes.

Na próxima fase da pesquisa, faremos uma análise exploratória de como outros sistemas jurídicos têm enfrentado desafios semelhantes, especialmente com relação ao IVA. A ideia não é a de importar soluções estrangeiras, mas observar experiências relevantes para inspirar o desenvolvimento de soluções adequadas à nossa realidade.

Heloisa Estellita, Fernanda Villares, Mariana Spoljaric e Pedro M. M. Mendonça são, respectivamente, coordenadoras e pesquisadores bolsistas da pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate" desenvolvida pelo Núcleo de Direito Penal e Processual Penal da FGV Direito SP.

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

Mais recente Próxima

Conheça o Valor One
Acompanhe os mercados com nossas ferramentas ACESSAR GRATUITAMENTE ›

Mais do Valor **Econômico**

SIGA

Valor
- Edição impressa
- Valor PRO
- Valor RI
- Valor International
- Revistas e Anuários
- Seminários
- Valor 360

Pipeline
Valor Investe
Valor Pro

O Globo
Extra
CBN
Autoesporte
BHFM
Casa e Jardim
Casa Vogue

Crescer
Época Negócios
Galileu
Glamour
Globo Rural
GQ
Marie Claire

Monet
Quem
PEGN
Rádio Globo
TechTudo
Um Só Planeta
Vida de Bicho
Vogue

QUEM SOMOS

FALE CONOSCO

TERMOS E CONDIÇÕES

TRABALHE CONOSCO

POLÍTICA DE PRIVACIDADE

PRINCÍPIOS EDITORIAIS

ANUNCIE

MINHA EDITORA

© 1996 - 2024. Todos direitos reservados a Editora Globo S/A. Este material não pode ser

Nós usamos cookies e outras tecnologias semelhantes para melhorar a sua experiência em nossos serviços, personalizar publicidade e recomendar conteúdo de seu interesse. Ao utilizar nossos serviços, você está ciente dessa funcionalidade. Informamos ainda que atualizamos nosso Aviso de Privacidade.. Conheça nosso Portal da Privacidade e veja o nosso novo Aviso.

Prosseguir

CAPÍTULO

2025

26

Quem julgará os crimes envolvendo a CBS e o IBS?

Fernanda Vilares, Heloisa Estellita, Aldo de Paula Júnior e Gabriel Hillen

REFERÊNCIA

VILARES, Fernanda; ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de; ANDRADE, Gabriel Hillen Albernaz. Quem julgará os crimes envolvendo a CBS e o IBS? **Valor Econômico**, São Paulo, 3 out. 2025. Legislação.

Quem julgará os crimes envolvendo a CBS e o IBS?

Sem intervenção legislativa, haverá duplicidade de persecuções, custos adicionais e risco de decisões contraditórias sobre o mesmo fato imponível, agravando a insegurança jurídica

Por Fernanda Vilares, Heloisa Estellita, Aldo de Paula Jr. e Gabriel Hillen

03/10/2025 05h03 · Atualizado há 3 horas

A quem caberá processar e julgar a prática de crimes tributários relacionados à CBS (União) e ao IBS (Estados e Municípios): a Justiça Estadual ou a Federal? A dúvida decorre do fato de que esses tributos estão sujeitos à mesma lei nacional que define seu fato gerador, base de cálculo, sujeito ativo e passivo e forma de extinção do crédito tributário (a Lei Complementar nº 214/2025); de que a regulamentação da lei caberá à União, em relação à CBS, e ao Comitê Gestor, em relação ao IBS; e de que a arrecadação da CBS caberá à União e do IBS ao Comitê Gestor, havendo possibilidade de celebração de convênio para realização de arrecadação conjunta.

A questão tem importantes repercussões práticas, não apenas relacionadas ao desmantelamento do aparato administrativo e judiciário estadual de investigação e processamento de crimes tributários, mas também relativas à capacidade da Polícia, do Ministério Público e da Justiça federais, menores e menos capilarizados, de absorver a quantidade de casos novos que lhes seriam distribuídos.

O artigo 109, IV, da Constituição atribui à Justiça Federal a competência para processar as infrações penais praticadas em detrimento de bens,

serviços ou interesses da União. A competência da Justiça Estadual é residual. Nesse contexto, quatro aspectos poderiam atrair a competência federal: (a) a unificação dos elementos principais dos tributos em uma lei complementar; (b) a natureza federativa do Comitê Gestor do IBS (CGIBS); (c) a competência conjunta do Comitê e do Poder Executivo federal para regulamentar o IBS e a CBS; e (d) a hipótese de incidência comum e a Súmula 122 do STJ.

A competência para instituição da CBS e do IBS por meio de lei complementar não parece atrair a competência da Justiça Federal (a). A Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023 instituiu uma competência compartilhada entre União, Estados e municípios, que editarão lei complementar nacional para desenhar os contornos nacionais dos tributos, enquanto cada entre federativo permanece com a respectiva competência para determinar a sua arrecadação por meio da fixação de sua alíquota. Os entes federativos permanecem com a competência para fiscalizar e exigir os tributos (artigo 324, LC 214/2025).

Quanto à natureza federativa do CGIBS (b), se se concluir que é um órgão federal isso atrairia a competência da Justiça Federal para o julgamento de crimes tributários, já que ele é responsável pela custódia e administração dos valores de IBS e pela instituição de obrigações acessórias no interesse da fiscalização tributária, além de ser financiado por parcela dessa arrecadação. A disciplina jurídica do CGIBS que está sendo desenhada, entretanto, indica não se tratar de ente federal, mas de entidade de status constitucional que não se subordina a nenhum ente federativo (cf. PLP 108, artigo 1º).

O terceiro ponto de possível atração da competência da Justiça Federal para julgamento de crimes que envolvam o IBS é a previsão normativa que determina ao CGIBS e ao Poder Executivo federal que aprovem normas comuns aos dois tributos constantes do regulamento único (c). Essas normas, ainda que desenhadas conjuntamente, serão aplicadas de forma autônoma pelas respectivas pessoas jurídicas, sendo a regulamentação conjunta apenas um sintoma da hipótese de

incidência unificada comum desses tributos e adotada por razões de eficiência. Assim, o descumprimento dessas normas configuraria apenas lesão indireta a interesse da União.

O quarto ponto (d) é o mais problemático. Tratando-se de hipótese de bitributação constitucionalmente qualificada, compartilhando ambos os tributos o mesmo fato gerador, os crimes que impliquem sonegação do IBS envolverão também a sonegação da CBS, contribuição cuja natureza federal é inequívoca. Abordamos o aspecto penal dessa questão em artigo anterior: "A reforma e a 'multiplicação' de crimes tributários".

A atual jurisprudência do STJ reconhece concurso formal em condutas únicas que impliquem sonegação de mais de um tributo, o que configura hipóteses de continência (CPP, artigo 77, II) e conexão (CPP, artigo 76, III). A ser aplicada a Súmula 122, o julgamento de infrações envolvendo CBS e IBS seria da Justiça Federal. Mas mesmo que se considere que há unidade de delito, a competência para julgamento do crime resultante ainda seria da Justiça Federal, uma vez que a redução do produto do CBS implicará dano patrimonial à União, assim como embaraços à atividade federal de fiscalização e administração da contribuição resultarão em dano a interesse seu.

Se nada mudar, todos os crimes envolvendo a tributação sobre o consumo passarão para a competência da Justiça Federal. Nesse caso, seriam necessárias medidas de desmobilização do aparato estadual de investigação e persecução estadual e o reforço da estrutura federal.

O Poder Legislativo poderia atuar e concentrar a competência para esses crimes na Justiça Estadual, o que exige emenda constitucional, já que a atribuição da competência à Justiça Federal está prevista na Constituição. A proposta liderada pelo ministro Luís Roberto Barroso abre espaço para esse debate.

Sem intervenção legislativa, haverá duplicidade de persecuções, custos

adicionais e risco de decisões contraditórias sobre o mesmo fato imponível, agravando a insegurança jurídica já denunciada em textos anteriores. É necessária uma atuação legislativa imediata e preventiva, sob pena de grave retrocesso na capacidade estatal de prevenir e reprimir crimes tributários.

Aldo de Paula Jr., Fernanda Vilares, Gabriel Hillen e Heloisa Estellita são membros da equipe da pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate", desenvolvida pelo Núcleo de Direito Penal e Processual Penal da FGV Direito SP

Este artigo reflete as opiniões do autor, e não do jornal Valor Econômico. O jornal não se responsabiliza e nem pode ser responsabilizado pelas informações acima ou por prejuízos de qualquer natureza em decorrência do uso dessas informações

Conteúdo publicitário

Pessoas acima de 50 anos com glicose alta deveriam ler isto

GLICO | Patrocinado

Saiba Mais

Paolla Oliveira, 43, exibe seu tamanho real em novas fotos

App Cute | Patrocinado

Especialista em intestino: “Imploro a todos brasileiros que lavem o intestino com isso”

Nutricionista revela em entrevista o real motivo do aumento da prisão de ventre entre brasileiros

Revista Saúde | Patrocinado

Saiba Mais

A causa do zumbido não está no ouvido. (Entenda o risco).

Receita Anti-Zumbido | Patrocinado

Zumbido pode estar 'desligando' seu cérebro aos poucos.

Receita Anti-Zumbido | Patrocinado

CAPÍTULO 2025

27

35 anos da Lei 8.137/90: um diagnóstico das disfunções do sistema penal-tributário brasileiro

Heloisa Estellita, Fernanda Vilares, Mariana Spoljaric e Pedro Mendonça

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa; VILARES, Fernanda; SPOLJARIC, Mariana; MENDONÇA, Pedro. 35 anos da Lei 8.137/90: um diagnóstico das disfunções do sistema penal-tributário brasileiro. **Boletim Revista dos Tribunais Online**, São Paulo, v. 68, out. 2025.

35 ANOS DA LEI 8.137/90: UM DIAGNÓSTICO DAS DISFUNÇÕES DO SISTEMA PENAL-TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Boletim Revista dos Tribunais Online | vol. 68/2025 | Out / 2025
DTR\2025\8687

Heloisa Estellita
Coordenadora Acadêmica da Pesquisa, Professora Associada da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, bolsista de pesquisa da CAPES-HUMBOLDT para realização de pesquisa de pós-doutorado na Ludwig-Maximilians-Universität de Munique e na Universidade de Augsburg. Pesquisadora pós-doutoral Humboldt-Universität zu Berlin e na Universidade Pompeu Fabra (Barcelona, Espanha). Doutora em Direito Penal pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade Estadual Paulista.

Fernanda Vilares
Coordenadora Executiva da Pesquisa, Professora da FGV Direito SP (FGVLAW). Mestre e Doutora em Processo Penal pela Universidade de São Paulo. Estágio pós-doutoral em Direito Penal Econômico pela FGV Direito-SP em curso com período de pesquisa na Università Bocconi.

Mariana Spoljaric
Pesquisadora Bolsista, Mestranda em Direito Penal Econômico pela FGV/SP. Especialista em Direito Penal Econômico pela FGV/SP. Pesquisadora bolsista NuPP (Evasão Fiscal) - FGV Direito SP.

Pedro Mendonça
Pesquisador Bolsista, Doutorando em Direito e Desenvolvimento (Bolsa Mario Henrique Simonsen) e Mestre em Direito Penal Econômico pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – Direito SP.

Área do Direito: Constitucional; Penal; Tributário
Sumário:

1 Introdução - 2 Metodologia e Objetivos - 3 Principais Problemas Diagnosticados - 4 Consequências e conclusão

1 Introdução

O sistema penal-tributário brasileiro revela um quadro de disfuncionalidade estrutural. A ameaça penal, longe de produzir o efeito dissuasório esperado, tem estimulado a inadimplência fiscal como estratégia de gestão empresarial. A possibilidade de regularização posterior, com extinção da punibilidade, faz com que a sanção penal perca praticamente todo seu efeito dissuasório, além de a transformar em instrumento de cobrança. Essas distorções minam a proteção que o Direito Penal pretende dar à formação da receita pública contra os ataques mais graves.

Por isso, desde 2024, conduzimos uma pesquisa ("Evasão fiscal: uma proposta legislativa para debate"[1]), no âmbito do Mestrado e Doutorado Profissionais da FGV Direito SP, para enfrentar essas disfunções mediante a elaboração de uma proposta legislativa de reforma do tratamento penal dos crimes tributários.[2] A primeira fase da pesquisa, relatada brevemente neste texto, consistiu na validação empírica dos problemas identificados no sistema vigente, a partir de análise jurisprudencial sistemática dos tribunais superiores entre 2019 e 2024.

2 Metodologia e Objetivos

A pesquisa não partiu da identificação empírica dos problemas, mas da validação das questões já reconhecidas na prática forense e acadêmica. A metodologia foi exploratória e ilustrativa, voltada a demonstrar que as distorções percebidas por profissionais da área encontram eco nas decisões judiciais. Foram analisados acórdãos do STF e do STJ, excluídas decisões monocráticas, com organização temática por grupos de pesquisadores especializados.

O estudo identificou e sistematizou sete eixos críticos do sistema penal-tributário: 1. Normas incriminadoras; 2. Normas da Parte Geral e imputação penal; 3. Súmula Vinculante 24; 4.

Regularização fiscal e extinção da punibilidade; 5. Patamar de relevância e valoração do dano; 6. Lavagem de capitais como crime antecedente; 7. Investigação e proteção de dados.

3 Principais Problemas Diagnosticados

O exame dos casos julgados demonstrou que normas incriminadoras carecem de sistematicidade, o que gera complexidade excessiva e crescente, sendo o exemplo mais emblemático a criação judicial de norma incriminadora para punir o mero inadimplemento.

Dentre os achados dessa fase da pesquisa, merecem destaque:

a) a indefinição sobre a tipicidade do planejamento tributário abusivo também gera insegurança jurídica, aproximando indevidamente elisão e sonegação. O art. 2º, II, da Lei 8.137/90 (LGL\1990\43) é aplicado de forma divergente, e há incoerências quanto à natureza do crime de apropriação previdenciária e do descaminho. Essas deficiências comprometem a proporcionalidade e fomentam a judicialização;

b) na Parte Geral, falta uniformidade nos critérios de autoria, predominando o uso equivocado da teoria do domínio do fato;

c) a aplicação da Súmula Vinculante 24 segue controversa quanto à consumação, prescrição e início da persecução penal, gerando tensão entre segurança e efetividade;

d) a extinção irrestrita da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário esvazia a função preventiva do sistema;

e) há disparidades na aplicação do princípio da insignificância e da causa de aumento por grave dano à coletividade, com tratamentos distintos entre entes federados;

f) a tipificação da lavagem de dinheiro com crime antecedente tributário carece de uniformidade; e,

g) o compartilhamento de dados fiscais segue marcado por insegurança após o julgamento do Tema 990 pelo STF.

4 Consequências e conclusão

O conjunto dos achados confirma que o modelo penal-tributário vigente produz insegurança jurídica, desigualdade entre contribuintes e ineficácia preventiva. O uso instrumental do direito penal para fins arrecadatórios, a ausência de critérios claros de imputação e a confusão entre as esferas administrativa e penal distorcem a finalidade do sistema e ameaçam sua legitimidade. A pesquisa confirmou a hipótese de que é necessária uma reforma legislativa minimalista, fundada em cinco eixos: recuperação da efetividade preventiva, proporcionalidade, tipicidade estrita, segurança jurídica, equilíbrio entre arrecadação e garantias fundamentais, e compatibilidade com o arcabouço constitucional.

É necessário um novo marco normativo capaz de restabelecer a coerência, a proporcionalidade e a finalidade preventiva da tutela penal da arrecadação, especialmente em tempos de mudança estrutural do sistema tributário impulsionada pela reforma da tributação sobre o consumo.

---

1 Informações completas podem ser encontradas neste sítio eletrônico: https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/evasao-fiscal-uma-proposta-legislativa-para-debate (acesso em 16/10/2025).

2 Além dos autores deste texto, compuseram a equipe as/os desta primeira fase o consultor Aldo de Paula Júnior e as/os pesquisadores voluntárias/os Ana Carolina de Mello Said de Moraes; Bárbara Brum Nery; Bárbara Cláudia Ribeiro; Clara Cid; Darlon Duarte; Diogo Brandau Signoretti; Fernanda Tórtima; Fernando Bivar; Flávia Leardini; Gabriel Hillen Albernaz Andrade; Gabriela Burke; Ilana Martins Luz; Joana Siqueira; Juliana Mauro; Larissa Palermo Frade Sinigallia; Luisa Rossi; Marina Brecht Fernandes; Matheus Chiocheta; Thaís Tereciano; Vinícius Bonalumi Canesin.

CAPÍTULO 2026

28

Fornecimento de dados protegidos por sigilo fiscal a autoridades de persecução penal

Heloisa Estellita

REFERÊNCIA

ESTELLITA, Heloisa. Fornecimento de dados protegidos por sigilo fiscal a autoridades de persecução penal: uma análise à luz do regime constitucional de proteção de direitos fundamentais. **JOTA**, São Paulo, 12 fev. 2026.

JOTA Buscar no JOTA ENTRAR

JOTA ENTRAR

SIGILO FISCAL

Fornecimento de dados protegidos por sigilo fiscal a autoridades de persecução penal

Uma análie à luz do regime constitucional de proteção de direitos fundamentais

Heloisa Estellita
12/02/2026 | 05:10

Crédito: Freepik

O tema do fornecimento de informações protegidas por sigilo fiscal para autoridades de persecução penal, que de novo não tem nada,[1] passou a (re)ocupar as manchetes em tempos recentes em virtude da notícia de vazamento de dados pela Receita Federal em rumorosa investigação. Pode ser que a prática disseminada de investigar infrações penais requisitando diretamente informações ao Coaf tenha se estendido para os dados fiscais.

JOTA Principal

Curadoria com informações direto ao ponto sobre o que realmente importa

Nome *

Email *

QUERO RECEBER

Talvez haja outras razões, como utilizar a persecução penal para contornar a o obstáculo imposto pela (certa ou errada) Súmula Vinculante 24, ou mesmo para permitir às autoridades fiscais o acesso a dados inacessíveis no âmbito de um procedimento de fiscalização. Talvez os dois. Não sabemos. O que sabemos é que há regramento legal claro para a revelação de informações fiscais para

JOTA ENTRAR
JOTA ENTRAR

que oferece transparência e previsibilidade para empresas

Neste texto, revisito o tema do sigilo fiscal à luz do regime constitucional de proteção de direitos fundamentais, especialmente dos direitos à privacidade e à autodeterminação informacional e da garantia contra a autoincriminação.

Certas atividades desempenhadas pelo Fisco, bem como pelo Ministério Público (no âmbito da persecução penal) intervêm em direitos fundamentais. A Receita intervém no direito fundamental à proteção de dados pessoais, no direito à privacidade, no direito à propriedade etc. As autoridades de persecução penal interferem nesses e em outros direitos de maior estatura como a liberdade de locomoção —como medida cautelar ou como provimento final decorrente da pretensão punitiva (a pena privativa de liberdade). Correto, portanto, do olhar para a questão com a lente da estrutura constitucional de proteção de direitos fundamentais.

Direitos fundamentais são, em primeiro lugar, direitos de defesa dirigidos contra o Estado: a um direito fundamental corresponde um dever do Estado de se abster de intervir em seu âmbito de proteção.[2] A regra é, assim, a abstenção; a exceção, a intervenção, que só pode ser veiculada por lei em sentido formal (autorização democrática, art. 5º, II, CF), que contenha uma norma *autorizativa* clara e proporcional.[3]

Para que não se estabeleça um verdadeiro *backdoor*,[4] que permita a violação contínua do sistema constitucional de proteção de direitos fundamentais (art. 5º, II, art. 60, § 4º, CF), não se pode confundir *norma autorizativa* com *norma de competência* (no sentido de normas que estabelecem as *tarefas*, *funções* e *atribuições* de órgãos e agentes estatais), e muito menos sacar normas de autorização de normas de competência.[5]

Assim, ilustrativamente, o fato de "o constituinte atribuir às polícias militares a competência para exercer policiamento ostensivo e preservação da ordem pública (art. 144, § 5º, CF) não implica, automaticamente, autorização para entrada no domicílio dos cidadãos, mesmo que isso seja necessário para o exercício de tais competências"[6] (o mesmo se pode dizer da polícia judiciária ,vis-à-vis do disposto no art. 6º do CPP).[7]

Isso também vale para o Ministério Público. De sua atribuição para "promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei" e, para isso, de "requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial, indicados os fundamentos jurídicos de suas manifestações processuais" (art. 129, I e VIII, CF), não se pode derivar autorização para que seus membros entrem em domicílios, apreendam objetos, interceptem comunicações, acessem comunicações privadas armazenadas, compartilhem dados pessoais sem autorização legal, tenham acesso a dados protegidos por sigilo etc.[8]

Se assim não fosse, seria fácil trair a garantia dos direitos fundamentais protegida pela armadura da cláusula pétrea (art. 60, § 4º, CF): cada órgão público poderia criar, então, suas próprias normas internas (portarias, instruções, acordos etc.) para intervenções em direitos fundamentais de acordo com suas necessidades.[9]

JOTA ENTRAR

JOTA ENTRAR

letra morta.

Aplicando essa lógica ao sigilo fiscal, as autoridades tributárias têm certas autorizações legais para intervenções em direitos fundamentais como a privacidade e a autodeterminação informacional, especialmente para que possa ter um quadro bastante detalhado da "situação econômica e financeira" dos contribuintes e também do "estado de seus negócios ou atividades" (art. 198, CTN).

Uma série de dispositivos legais lhes concedem acesso a esses dados: seja obrigando cidadãos a os revelar (deveres de colaboração), seja autorizando sua obtenção direta. Ao formular essas autorizações, o legislador ponderou interesses, limitando-as e atrelando-as a certas *finalidades*: no caso, permitir a arrecadação de tributos. A *alteração da finalidade* ou ulteriores intervenções nesses direitos necessitarão de autorização legal expressa e proporcional.

A transferência de informações para outros órgãos, por exemplo, é uma nova intervenção e é grave, pois implica em mudança na finalidade da coleta e armazenamento de dados e afeta severamente a autodeterminação informacional (direito de controle sobre o tratamento de dados pessoais do titular[10]). Alteração de finalidade sem consentimento do titular é intervenção que exige lei prévia para que possa ser implementada por autoridades públicas.[11]

O art. 198 do CTN veda certas formas de tratamento dos dados relativos à "situação econômica e financeira" dos contribuintes e também ao "estado de seus negócios ou atividades". Esses dados não podem ser divulgados (ou, na linguagem da LGPD, não podem ser *transmitidos, distribuídos, comunicados, transferidos, difundidos*, art. 5º, X), senão nas hipóteses previstas no próprio art. 198, CTN.

Essa a lei prévia que veicula norma autorizativa da alteração da finalidade da coleta e armazenamento de dados: da finalidade apuração de tributos para a finalidade de persecução penal, mas nos estritos limites do que dispõem os §§ 1º a 3º. As autoridades tributárias apenas poderão revelar esses dados por força de requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça (§ 1º, I) ou no bojo de representações fiscais para fins penais (§ 3º, I), nos estritos limites do que for necessário para comunicar a suspeita da prática de um crime *tributário*.[12] Fora dessas hipóteses legais, a divulgação de dados fiscais pode constituir desvio de finalidade que viola o art. 198 do CTN e pode sujeitar responsável às penas do art. 325, CP.

Esse regime faz todo sentido.

Enquanto a comunicação de uma prática criminosa por meio de representação fiscal para fins penais está limitada (finalidade) apenas às informações necessárias para a comprovação da suspeita de crime tributário (por exemplo, informações sobre certa renda omitida em determinado período de apuração, não recolhimento de certas quantias devidas em determinados meses), envolvendo, portanto, operações individualizadas; a revelação de quaisquer informações relativas à "situação econômica e financeira" dos contribuintes e também ao "estado de seus negócios ou atividades" implica em intervenção mais abrangente, mais severa, em seus direitos à privacidade e à autodeterminação informacional.

JOTA ENTRAR
JOTA ENTRAR

quantidade de informações para a apuração e cobrança de *tributos*, não para viabilizar a aplicação de sanções penais.[13]

Além do desvio de finalidade, a remessa de dados protegidos por sigilo fiscal para as autoridades de persecução fora dessas hipóteses pode se caracterizar uma *fusão informacional* entre os dois órgãos.[14] Por essa via, as autoridades de persecução teriam acesso a um imenso conjunto de dados que o legislador outorgou *apenas* às autoridades tributárias para a *finalidade* de arrecadação de tributos, e não para a persecução penal. É o mesmo fenômeno que temos visto com o Coaf, que já há algum tempo produz mais relatórios a pedido do que de ofício.[15]

O outro óbice, igualmente com base constitucional, diz respeito à garantia dada aos suspeitos de prática de crimes de que não produzam provas contra si mesmos. Uma das razões para a instituição do sigilo fiscal — que, ao contrário do que pensam alguns, não é um privilégio para proteger "sonegadores", basta ler o art. 198, § 3º, I, do CTN — é permitir a convivência, num mesmo sistema jurídico, da regra do *non olet* e do *nemo tenetur se detegere*.

Na medida em que a lei exige que o contribuinte declare e tribute até mesmo o produto/proveito de crime (*non olet*), configurando a omissão dessa conduta a prática de crime (art. 1º, *caput* ou parágrafo único, Lei 8.137/90), para evitar impasse normativo, um conflito direto, entre essas regras e aquela que proíbe que as pessoas sejam obrigadas produzir provas contra si mesmas em contextos sancionadores (*nemo tenetur se detegere*), estabelece-se o sigilo fiscal. Sob essa ótica, o sigilo fiscal parece mais orientado a proteger os interesses do Fisco.

Se seria inconstitucional obrigar contribuintes a fornecer diretamente à polícia e ao Ministério Público informações relativas à sua “situação econômica e financeira” e ao “estado de seus negócios ou atividades”, esse resultado não pode ser alcançado indiretamente pelo repasse dessas informações pela autoridade tributária, seja por iniciativa própria, seja diante de pedido das autoridades de persecução penal. É também para isso que serve o regime previsto no art. 198 do CTN.

Assine gratuitamente a newsletter Últimas Notícias do JOTA e receba as principais notícias jurídicas e políticas do dia no seu email

Em virtude dessa *assimetria* entre o processo tributário e o processo penal no tratamento do dever de colaborar do afetado, é que, na Alemanha, por exemplo, a matéria é objeto de normas expressas. Como naquele país admite-se a convivência entre um procedimento de lançamento e outro de persecução penal,[16] há normas regulando os direitos e deveres dos sujeitos passivos e das autoridades tributárias nos dois procedimentos.

De forma meramente ilustrativa, (a) proíbe-se a adoção de medidas coercitivas no processo tributário (§ 393 I, Abgabeordnung - AO), (b) assegura-se o exercício do direito a não produzir provas contra si mesmo (*nemo tenetur*) e a vedação de valoração da prova (§ 393 II AO) como uma expressão do sigilo fiscal (§ 30 AO) e

JOTA ENTRAR

garante que o Fisco possa receber os dados necessários para exercer sua tarefa de arrecadar tributos sem violar a garantia contra a autoincriminação. Se é verdade que podemos regular melhor a matéria *de lege ferenda*, *de lege lata* já temos o essencial. Basta cumprir.

---

[1] Cf. as referências feitas neste texto e que são meramente ilustrativas.

[2] GRECO, Luís, O inviolável e o intocável no direito processual penal: Considerações introdutórias sobre o processo penal alemão (e suas relações com o direito constitucional, o direito de polícia e o direito dos serviços de inteligência). In: WOLTER, Jürgen. O inviolável e o intocável no direito processual penal: reflexões sobre dignidade humana, proibições de prova, proteção de dados (e separação informacional de poderes) diante da persecução penal. Madri; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2019, p. 21–82, p. 35; GLEIZER, Orlandino; MONTENEGRO, Lucas; VIANA, Eduardo. O direito de proteção de dados no processo penal e na segurança pública. São Paulo: Marcial Pons, 2021, p. 103, 118–123; DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. 8. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 179 ss.

[3] Mais detidamente e com ulteriores referências, ESTELLITA, Heloisa. O RE 1.055.941: um pretexto para explorar alguns limites à transmissão, distribuição, comunicação, transferência e difusão de dados pessoais pelo COAF. RDP, v. 18, n. 110, out./dez. 2021, p. 609-612 (disponível em https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/5991/pdf).

[4] Uma *backdoor*, ou, porta dos fundos, é um método de contornar uma medida de proteção (criptografia, autenticação etc.) em sistemas computacionais.

[5] GRECO, O inviolável e o intocável..., p. 37-38.

[6] GLEIZER, MONTENEGRO, VIANA, O direito de proteção de dados..., p. 42.

[7] Manifestação dessa confusão se vê no parecer oferecido pela PGR no ARE 1.042.075, em 08/10/2021, que trata do acesso ao conteúdo de *smartphone* apreendido pela polícia. Ali se toma a norma de competência do art. 6º do CPP como se fosse uma norma autorizadora de intervenção em direitos fundamentais.

[8] Em sentido similar, reportando-se ao § 161 I S. 1 StPO (Código de Processo Penal alemão), que garante ao ministério público o poder de realizar diligências investigativas diante da suspeita da prática de crime ou de fazê-lo por meio da polícia, ROGALL, Klaus, Moderne Fahndungsmethoden im Lichte gewandelten Grundrechtsverständnisses. *Goltdammer's Archiv für Strafrecht*, v. 1985, p. 1–27, p. 6-7.

[9] Sabemos bem que essa é prática comum no Brasil.

[10] BIONI, Bruno Ricardo. Proteção de dados pessoais: a função e os limites do consentimento. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 94.

[11] Vale uma rápida nota sobre outro aspecto do mesmo tema: de forma geral, a tal "transferência de sigilo", segundo a qual uma autoridade submetida a sigilo "transfere" (leia-se, revela) os dados a outra autoridade, é prática que implica em

JOTA ENTRAR

contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal)". E só podem ser formuladas quando o lançamento tributário se tornar definitivo (art. 83 da Lei 9.430/1996), razão pela qual, antes disso, qualquer transferência, comunicação, transmissão não amparada em ordem judicial é ilegal.

[13] Portanto, a comunicação da suspeita de prática de crimes descobertos no exercício de suas funções, um dever geral que pesa sobre todos funcionários públicos, não poderá incluir os dados protegidos por sigilo fiscal, nem bancário etc.

[14] Em sentido similar, GRECO, Luís; LEITE, Alaor. *Discussão do Supremo sobre caso Coaf joga luz em lacuna legislativa*. Folha de S. Paulo, 19/11/2019, com relação ao COAF.

[15] Cf. texto sobre o assunto de **Jorge Octávio Lavocat Galvão** e Gabriel Campos Soares da Fonseca aqui no JOTA: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/observatorio-constitucional/separacao-informacional-de-poderes-um-conceito-em-desenvolvimento-no-stf

[16] Em países que não admitem essa concomitância, como a Espanha, por exemplo, as dificuldades na convivência entre as duas regras é reduzida.

[17] Trato do tema com mais detalhamento e com diversas referências à literatura em ESTELLITA, Heloisa. Elementos de direito penal tributário alemão – Relatório produzido no âmbito da pesquisa "Evasão Fiscal: uma proposta legislativa para debate", desenvolvido pelo NuPP da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, no prelo.

Os artigos publicados pelo JOTA não refletem necessariamente a opinião do site. Os textos buscam estimular o debate sobre temas importantes para o país, sempre prestigiando a pluralidade de ideias.

HELOISA ESTELLITA
Professora da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas

TAGS COAF CTN JOTA PRO PODER LGPD PERSECUÇÃO PENAL PROTEÇÃO DE DADOS

COMPARTILHAR

JOTA ENTRAR

JOTA ENTRAR

de informações independentes e especializadas.

CONHEÇA O JOTA PRO

FAQ | Contato | Trabalhe Conosco

SIGA O JOTA

ÍNDICE ALFABÉTICO REMISSIVO

A

Acordo de não persecução penal, 379

ADI 4.980 (STF), 366-368, 398

Administradores (responsabilidade penal), 267-274, 310, 335-336

Ágio, 415-438

Analogia in bonam partem, 210, 216, 290

Anistia, 11, 69-70, 196

Apropriação indébita, 111-112, 129-132, 135-136, 138, 145, 222, 264-265, 278, 289, 298, 341, 359, 396-403, 405-413, 458

Apropriação indébita previdenciária, 112, 118, 125-131, 134, 143, 145-146, 200, 222, 289, 341, 366-368, 396

Arrecadação tributária (bem jurídico), 11, 13-15, 90, 97, 99-101, 103-106, 108, 110-111, 113, 115-117, 125, 132, 199, 202, 204, 215, 417

Autolançamento, 82, 150, 264, 367, 372-378, 398-399, 405-409, 426

Autoria e participação, 95, 134, 190, 269, 273, 314, 333, 370, 376, 399, 410, 419, 446, 455, 460, 486

B

Bem jurídico, 13-14, 17, 20-23, 27-29, 37-38, 40-43, 46-47, 50-51, 53, 93, 95, 97-101, 103-110, 115-117, 125, 138, 202, 222, 369, 371

C

Caixa dois, 192, 197, 236-237, 239, 245, 248

CARF, 226, 244, 332, 416, 432-433, 443

CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), 443-445, 452-453, 468, 473, 480-482

COAF, 174, 178, 225, 240-241, 247, 286, 349-350, 489, 492-494

Código Penal – art. 13, 271, 312, 419

Código Penal – art. 111, 366, 377, 408

Código Penal – art. 168-A, 14, 112, 117, 125-130, 132, 134, 136-138, 141-142, 144-145, 204, 207-208, 210, 216, 289-292, 340-341, 367, 373, 375-377, 396, 407-409, 417

Código Penal – art. 171, 128, 244, 355, 357, 359-360, 362

Código Penal – art. 334, 125, 132, 199-200, 203, 208, 210, 213-216, 218, 222, 227, 372-373, 398, 417

Código Penal – art. 337-A, 112, 125, 136-138, 142, 144-145, 204, 208, 220-221, 276-277, 279, 282, 284, 289-292, 294-296, 303, 362, 373, 377, 408, 417

Código Tributário Nacional, 59, 62, 79-80, 82-83, 85-89, 150, 152, 154, 156, 169-172, 219, 230-232, 347, 373-374, 376, 406, 491-492

Compartilhamento de dados / informações, 161, 168-169, 175, 184, 344, 474, 486

Compliance, 189, 227, 229, 240, 246, 248, 250, 315, 320, 322, 401, 412

Concurso aparente de normas, 361-362

Concurso de crimes, 452-453, 474

Conselho de administração, 310-311, 321

Constituição Federal – art. 5°, 142, 173, 207, 216, 231, 235, 280, 288, 331, 345, 419, 423, 432, 490

Constituição Federal – art. 195, 60, 65-66, 73, 75, 113, 140-142, 206, 244

Consumação, 80, 128, 155, 217, 229, 288, 299, 367, 371, 376-379, 398, 405, 407-409, 444, 486

Contrabando, 125, 132, 199, 203, 213, 215, 217-219, 221, 283, 297

Contribuições previdenciárias, 65, 72-73, 99, 111-113, 125-127, 129-130, 132-136, 140, 143, 145-146, 207, 220-221, 276, 278-279, 282, 289, 295-296, 299, 301-303, 329, 339-340, 375, 377, 408

Cooperação internacional, 160, 162-166, 168-170, 172, 174, 176, 178, 180-184, 186

Corrupção, 174, 210, 225-231, 235-238, 241-242, 244-247, 249-250, 287, 300, 419

Crime antecedente, 125, 198, 276-279, 282-286, 292-304, 486

Crime continuado, 194, 289, 453-454, 474

Crime de perigo, 110, 117, 190, 202, 221-222, 369, 371, 373, 397-399

Crime formal, 218, 366, 368-372, 378, 396-403, 405-413

Crime material, 200-201, 219, 221, 357, 368-372, 378, 397-398, 405, 408

Crimes previdenciários, 112, 125-128, 138, 145-146, 204, 289-290, 292, 328, 340, 362

Crimes tributários, 107, 150-151, 197-198, 200-201, 216-217, 221, 237, 245, 250, 278, 286-288, 291-292, 327, 359, 362, 366-367, 378, 415, 418, 424, 433-436, 438, 452, 454

CTN – art. 142, 83, 155, 219, 374, 406

Culpa (modalidade culposa), 114, 129, 272, 274, 330-331, 340, 437-438

D

Decadência, 65, 70, 149-157

Denúncia (inépcia / individualização), 136

Denúncia espontânea, 14

Descaminho, 125, 132, 138, 146, 190, 198-203, 208, 213-222, 227, 286, 372, 398, 486

Devedor contumaz, 457-464, 466-468

Dever de garante, 18, 36, 53, 74, 162, 168, 271, 312-316, 318, 320, 340, 342, 350, 493

Direito comparado – Alemanha, 21, 51, 165, 168, 189, 225, 227, 249, 273, 286-287, 317, 327, 357, 359, 362, 375, 377, 420, 435, 467, 492

Direito comparado – Argentina, 99, 106, 165, 454, 467

Direito comparado – Espanha, 27, 96-97, 99, 103, 106, 111, 165, 168, 179, 273, 286-287, 359, 362, 377, 387, 415, 420, 427, 435, 454, 467, 485, 494

Direito comparado – Estados Unidos, 64, 163, 165, 168, 176, 178-180, 182, 311, 461

Direito comparado – Itália, 21, 29, 31, 35, 37, 39, 43, 51, 64, 93, 99, 106, 144, 165, 168, 179, 256, 273, 377, 421, 436

Direito comparado – Portugal, 44, 106, 165, 421, 436

Diretor-presidente (CEO), 310-312, 317, 319-321, 339

Dolo, 58, 114, 129-131, 150, 220, 239, 242, 269, 274, 330-331, 340, 342, 370, 385-386, 420, 428-431, 434-438, 444, 457-459

Dolo eventual, 330, 435

Domínio do fato, 268-269, 273, 314, 486

E

Elisão fiscal, 203, 232, 427, 486

Emenda Constitucional 132/2023, 452

Erro de proibição, 428-430, 433, 438

Erro de tipo, 428, 431, 435-438

Estelionato, 192, 209, 244, 287, 344, 350, 355-359, 362, 369, 427

Evasão de divisas, 190-195, 197-198, 209, 243

Evasão fiscal, 160-161, 168-169, 175, 178, 180, 183-184, 379, 387, 410, 435, 445, 455, 457, 459, 468, 471, 475, 483, 485, 494

Extinção da punibilidade, 11, 14, 109, 111-112, 118, 126-128, 131-132, 136, 142-143, 146, 157, 189-192, 194, 196, 199, 207, 210, 214-217, 227, 286, 290, 331, 362, 368, 379, 397, 471, 485-486

F

Falsidade ideológica, 344, 431

FATCA, 168, 176, 184, 246

Fraude, 144-145, 179, 203, 220, 359, 374, 379, 409, 421-422, 427, 434, 437, 453, 467

H

HC 81.611 (STF), 150, 221, 367

HC 399.109 (STJ), 264, 458

I

IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), 443-445, 452-453, 468, 473, 480-482

ICMS, 81, 101, 105-106, 135, 140-141, 145, 177, 203, 233, 239, 264, 268, 271-272, 375, 427, 453, 457-458, 466-467

ICMS declarado e não pago, 264

Imposto de renda, 60, 100, 141, 143, 180, 192, 203-204, 230, 234, 239, 242, 245, 355-362, 364, 373, 415-416, 424-425, 453

Inadimplência tributária, 99, 129-130, 132, 219, 264-265, 375, 377, 408, 457-459, 467-468, 485-486

Incentivos fiscais, 69-71, 96, 106-107, 110, 117, 355-356, 358-362, 364

Insignificância (princípio da), 13, 26, 32, 100, 203, 214, 291, 453-454, 473, 486

Intercâmbio / troca de informações tributárias, 160-174, 176, 178, 180, 182-184, 186, 246

Interpostas pessoas / "laranjas", 195, 234, 242-243, 311, 328, 332-333, 386, 433, 459, 467

IPI, 135, 140-141, 177, 203, 373

L

Lançamento (constituição do crédito), 80-82, 84-85, 109, 130-131, 150, 153-157, 218-219, 299, 374-378, 406-408

Lavagem de dinheiro, 125, 174, 194, 197-198, 230, 240, 243, 276-277, 279, 284-287, 296, 300-301, 304, 307, 486

Lei 4.729/1965, 192, 214, 216

Lei 8.137/1990, 106, 141-143, 145, 207-208, 219-220, 264, 290, 293, 332, 359-362, 373, 417, 420

Lei 8.137/1990 – art. 1°, 150-151, 154, 156-157, 199-200, 202-203, 218-222, 238, 245, 255, 268, 334, 359-362, 368, 373, 415-417, 420, 424-425, 428, 434, 437-438, 466

Lei 8.137/1990 – art. 2°, II, 204, 207-208, 264, 332, 340, 376, 407, 409, 417, 457-458, 467, 486

Lei 8.212/1991, 14, 99, 111-112, 125-138, 140, 142-143, 145, 206-207, 216, 286, 290, 292

Lei 9.249/1995 – art. 34, 142-143, 207, 213-214, 216, 221, 290

Lei 9.430/1996 – art. 83, 171, 216, 291, 347, 350, 367, 371-372, 494

Lei 9.613/1998 (lavagem), 125, 172, 174, 192, 198, 235, 241, 243, 276-279, 281-286, 292-294, 296-297, 299, 303-304

Lei 9.964/2000 (Refis), 131

Lei 10.684/2003 – art. 9°, 208, 214, 216, 290

Lei 11.941/2009, 291

Lei 12.382/2011, 200, 216, 249, 291

Lei 13.254/2016 (RERCT), 190, 195-196, 210, 291

Lei Complementar 105/2001, 174-175, 184, 350

Lei Complementar 214/2025, 452-453, 481

Lei Rouanet, 332, 355-362, 364, 417

M

Ministério Público, 134, 157, 182, 257, 291, 344-345, 347-348, 350, 367, 376, 387, 407, 490, 492-493

Multa qualificada, 385-387

N

Ne bis in idem, 254-262, 362

Noteiras (empresas), 466

O

OCDE, 160, 163-167, 170-174, 176-177

Omissão imprópria, 271, 274, 310, 313, 322

P

Pagamento do tributo (efeitos penais), 81, 83-84, 131-132, 135, 143, 146, 157, 199, 207, 213-214, 216, 220, 249, 268, 356, 359, 379, 419, 471, 486

Parcelamento, 156, 200, 203, 208, 213-217, 219, 290-291, 372, 398, 459

Pena de multa, 331, 420

Pessoa jurídica (responsabilidade penal), 104, 313-314, 329, 331, 341

Planejamento tributário, 168-169, 184, 415, 427, 438, 486

PLP 68/2024, 443

Prescrição, 65, 70, 110, 117, 131, 150-151, 155-157, 195, 217, 219, 235, 290, 358, 366, 368, 371-372, 377-378, 397-398, 408, 410, 444, 486

Princípio da legalidade, 13, 15, 48, 50-51, 54, 73-74, 78, 89, 104, 110, 132, 216, 264, 280, 285, 348, 378, 410, 419

Princípio da proporcionalidade, 14, 28, 31, 38-41, 44-47, 49-50, 53, 64, 75-76, 104-105, 111-118, 125, 137-138, 141, 144-145, 371, 397, 420, 468, 486

Processo administrativo fiscal, 80, 84-85, 107, 130-131, 150, 157, 199, 217-219, 221-222, 248, 250, 257, 260, 376-378, 398, 405, 407-408, 410

Propina, 226, 230, 237-241, 243-245, 247-248

Q

Questão prejudicial, 250, 387

R

RE 1.055.941 (STF, Tema 990), 349, 474, 486, 493

Receita Federal, 131, 168, 170-173, 175-178, 181, 183-184, 191, 193, 196, 225-226, 233, 240, 246-250, 328, 332, 344, 346, 416, 433, 452, 489

Refis / PAES / programas de recuperação fiscal, 131, 462

Reforma tributária, 443, 452, 454, 459, 466, 468, 473-474

Regularização de ativos no exterior, 190-210, 227, 286, 291, 362

Representação fiscal para fins penais, 291, 328, 347, 367-368, 387, 416, 491

RERCT, 189-210, 227, 286, 291, 362

REsp 1.854.893 (STJ), 267-274

REsp 1.982.304 (STJ), 366-368, 396, 398, 405, 408

Responsabilidade tributária, 74, 82, 95, 112, 133-135, 242, 287, 329, 332, 334, 375-376, 407

RHC 163.334 (STF), 375, 458, 466-468

S

Seguridade social, 58, 60, 65, 75, 111-113, 125-128, 131-132, 136, 138-143, 146, 178, 205-206, 289-290

Sigilo bancário, 126, 145, 162, 173-175, 183

Sigilo fiscal, 250, 344-351, 372, 489-495

Simulação, 150, 195, 226, 233, 241-245, 423, 427, 467

Sociedades anônimas, 310-313, 315, 317-318, 321-322, 336, 339

Sonegação de contribuição previdenciária, 111-112, 125-126, 129, 136-137, 145-146, 220, 276, 278-279, 282, 295-296, 299, 301, 303, 417

Sonegação fiscal, 108, 111-112, 125-126, 129, 132, 136-137, 142, 145-146, 180, 215, 220-221, 231, 276, 278-279, 281-282, 284, 286, 289, 294-299, 301, 303, 327, 366, 417, 482, 486

Súmula Vinculante 24, 200-201, 218-222, 260, 297, 299, 366-368, 371-373, 375, 378-379, 387, 396-398, 405-410, 444, 472-473, 485-486, 489

Supressão ou redução de tributo, 106, 108-109, 112, 136-137, 142, 145, 151-152, 154-155, 219, 221, 237, 239, 294, 299, 302-303, 333, 373, 417-418

Suspensão da pretensão punitiva, 131, 216-217, 290-291, 378, 408

T

Tentativa, 18, 35, 39, 55, 420, 462

Tipicidade / tipo objetivo, 78, 134-135, 137, 203, 214, 218, 271-272, 274, 279, 283, 285, 288, 293-296, 330, 357-359, 376, 378, 407-408, 415, 417, 419-420, 424-425, 434, 437, 486

Tipo subjetivo, 417, 419-420, 428

Transparência fiscal, 161, 163, 165, 167, 169, 171, 173, 175, 177, 179, 181, 183

Tributos aduaneiros, 200, 215

U

Ultima ratio, 24-27, 53, 108, 364, 475