



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



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 Getúlio 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 Getúlio Vargas.

Contornos da punibilidade da redução fraudulenta de imposto de renda à luz dos incentivos fiscais da Lei Rouanet.

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 *repass* 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 enquadram 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, ardis 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*.

4. CP: "Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardis, 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).

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*

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

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.).

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.

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

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 »

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

» 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 extrafiscal¹⁶ 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 impositivos do imposto de renda (crédito tributário) (sistema de *ingresso* de valores aos cofres públicos). A tutela penal especial dada pelo art. 40 *não*

¹⁷. Cf. os textos reunidos na obra coletiva dedicada ao tema dos incentivos fiscais: MACHADO, 2015.

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*.

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 imputantes 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 Vinas. *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: Otto Schmidt, 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 Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Band 5. 2. ed. München: Beck, 2018.
- HEGER, Martin. § 264. In: KÜHL, Kristian; LACKNER, Karl; HEGGER, 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 Verlagsbuchhandlung 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; RENZIOWSKI, 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.