

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

**SUBMISSÃO DA TUTELA PENAL AO INTERESSE
FISCAL: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE
Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO

Adriano Farias Puerari

**Santa Maria, RS, Brasil
2012**

**SUBMISSÃO DA TUTELA PENAL AO INTERESSE FISCAL:
UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO
SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

por

Adriano Farias Puerari

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito
parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

Orientador: Professor Mestre Ulysses Fonseca Louzada

Santa Maria, RS, Brasil

2012

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Direito**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia de
Graduação

**SUBMISSÃO DA TUTELA PENAL AO INTERESSE FISCAL: UMA
ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL**

elaborada por
Adriano Farias Puerari

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Direito

COMISSÃO EXAMINADORA:

Ulysses Fonseca Louzada, Mestre
(Presidente/Orientador)

Bruno Seligman de Menezes, Mestre
(Faculdade de Direito de Santa Maria)

Rafael Brum Miron
(Ministério Público Federal)

Santa Maria, 13 de dezembro de 2012.

RESUMO

Monografia de Graduação
Curso de Direito
Universidade Federal de Santa Maria

SUBMISSÃO DA TUTELA PENAL AO INTERESSE FISCAL: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Autor: Adriano Farias Puerari

Orientador: Ulysses Fonseca Louzada

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 13 de dezembro de 2012

Atualmente, a larga expansão das novas tecnologias lidera uma evolução cada vez maior do fenômeno da globalização, que tem como um de seus muitos desdobramentos o incremento da criminalidade econômica. O desenvolvimento político e econômico de um país é reflexo da abrangência do Direito Econômico que o tutela e, conseqüentemente, da ampliação do Direito Penal Econômico, pois o tratamento de questões que envolvam proteção aos crimes de colarinho branco é condição de possibilidade à proteção e à defesa de uma ordem econômica justa, prevista constitucionalmente. Nesse contexto, o presente trabalho tem por objetivo inicial analisar a evolução da delinquência econômica, identificando o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Econômico de modo a confrontar a tutela penal frente aos interesses arrecadatários da Administração. Em um segundo momento, através de ponderações acerca da impunidade dessa espécie de criminalidade, o propósito é travar discussões acerca das repercussões econômico-criminais que envolvem a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, que trata do exaurimento da via administrativa para a consumação dos crimes de sonegação fiscal, previstos no artigo 1º da Lei 8.137/1990.

Palavras-Chave: Direito Penal Econômico. Crimes do Colarinho Branco. Sonegação Fiscal. Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT
Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

**SUBMISSION OF CRIMINAL PROTECTION TO TAX INTEREST: AN
ANALYSIS OF BINDING PRECEDENT 24 OF THE FEDERAL
SUPREME COURT**

Author: Adriano Farias Puerari
Adviser: Ulysses Fonseca Louzada
Date and Place of the Defense: Santa Maria, December, 13, 2012

Currently, the vast expansion of new technologies heads an increasing evolution of the globalization phenomenon, which has as one of its many splits the increment of economic criminality. The political and economic development of a country is a reflection of the Economic Law range that tutelages it and, consequently, the expansion of the Economic Criminal Law, as the treatment of issues that involve protection to the white collar crimes which is the condition of possibility for the protection and defense of a fair economic order, envisaged constitutionally. In this context, this paper aims to initially analyze developments in the economic criminality, identifying the legal interest protected by the Economic Criminal Law in order to confront the penal tutelage against the Administration interests in fund raising. At a second moment, through considerations regarding the impunity of this sort of criminality, the purpose is to promote discussions on the economic-criminal repercussions involving the Binding Abridgement No. 24 of the Federal Supreme Court that deals with the depletion of the administrative mean to the consummation of the crimes of tax evasion, provided for in Article 1 of the Law 8.137/1990.

Key words: Economic Criminal Law. White Collar Crimes. Tax Evasion. Binding Abridgement No. 24 of the Federal Supreme Court.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 CRIMINALIDADE ECONÔMICA: DA (DES)VINCULAÇÃO DA TUTELA PENAL FRENTE AO INTERESSE FISCAL	8
1.1 A evolução dos crimes do colarinho branco	9
1.2 O bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Econômico	16
1.3 A necessidade da tutela penal diante dos interesses arrecadatórios nos delitos tributários	21
2 DO ESTÍMULO À SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	30
2.1 Da evolução legislativa e jurisprudencial	31
2.2 Do equívoco da Corte Suprema	36
2.3 Da incoerência da jurisprudência	47
2.4 Da impunidade nos crimes de sonegação fiscal	52
CONCLUSÃO	54
REFERÊNCIAS	567

INTRODUÇÃO

Hodiernamente, a ampla utilização das inovações tecnológicas permite uma expansão cada vez maior do fenômeno da globalização, que tem como um de seus muitos desdobramentos o incremento da criminalidade econômica.

Diante de uma sociedade que evoluiu no que tange aos seus aspectos tecnológicos, nasce essa nova forma de criminalidade que não existia para o Direito Penal Clássico. É uma criminalidade moderna, de uma *sociedade de risco*, na qual são proporcionadas situações que antes não eram contempladas, justamente em função da transformação dos sistemas econômicos.

Considerando que a abrangência do Direito Econômico e o consequente desenvolvimento do Direito Penal Econômico refletem a evolução política e econômica de um país, é de fundamental importância o estudo do Direito Penal Econômico e, mais especificamente, do Direito Penal Tributário ou Fiscal, já que o tributo (imposto) é o meio pelo qual se vale o Estado para controlar e organizar a economia.

Assim, tratar sobre questões que envolvam a proteção contra a delinquência econômica se torna cada vez mais necessário, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro prevê a defesa da *ordem econômica* com a devida observância dos princípios da livre concorrência e da redução das desigualdades sociais.

Destaca-se, nesse sentido, que muitos delitos cometidos em detrimento do Estado e que se enquadram numa classificação como *crimes do colarinho branco*, especialmente os de *sonegação tributária*, têm características próprias que demandam averiguação mais aprofundada, notadamente em função dos resultados que produzem.

Em relação aos efeitos dos delitos desse jaez, é possível assentar que possuem, regra geral, consequências mais lesivas que daquelas da *delinquência tradicional*. Isso porque se tratam de criminosos que realizam verdadeiro custo-benefício em relação aos resultados decorrentes de suas condutas e às possíveis implicações impostas em função do sistema punitivo legal.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por objetivo, prefacialmente, analisar a evolução da criminalidade econômica, identificando o bem jurídico tutelado pelo

Direito Penal Econômico de modo a confrontar a tutela penal frente aos interesses fiscais-arrecadatórios.

A partir disso, em um segundo momento, restringindo o objeto de investigação, o propósito é travar discussões acerca da aplicabilidade da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, que trata do exaurimento da via administrativa para a consumação dos crimes de sonegação fiscal, previstos no art. 1º da Lei 8.137/90.

É que a súmula da Corte Suprema assentou o entendimento – há muito discutido entre doutrina e jurisprudência – de que para que se possa iniciar a persecução penal nos crimes de sonegação fiscal, é necessário o lançamento definitivo do tributo pelo Fisco, pois somente assim é que a conduta restaria tipificada. Ocorre que tal posicionamento, à primeira vista, vai de encontro à tutela do direito penal econômico, porquanto estabelece condições administrativas de procedibilidade para instauração da ação penal.

Portanto, é imperiosa a averiguação da aplicabilidade, bem como das repercussões econômico-criminais da Súmula Vinculante nº 24, de forma a reconhecer sua contribuição para a impunidade da delinquência econômica, já que estabelece entraves à proteção dos bens jurídicos tutelados pelo direito penal econômico.

A análise do tema proposto contou com embasamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial, tendo em vista que foram analisadas as divergências a respeito do tema. Com tal desiderato, utilizou-se o método dedutivo, pois o objeto da pesquisa foi trabalhado, à luz da Súmula Vinculante nº 24 do Pretório Excelso, a partir da análise da evolução da criminalidade econômica e do bem jurídico subordinado a sua tutela, para então confrontá-la aos interesses arrecadatórios do Fisco.

Na elaboração da pesquisa foram adotados os métodos histórico e monográfico. O primeiro, utilizado objetivando a realização de um resgate histórico acerca da legislação e da jurisprudência que tratam do tema que culminou na edição da Súmula. O método monográfico, por sua vez, foi empregado com o escopo de analisar minuciosamente o precedente vinculativo, baseando-se na diversidade de julgamentos e interpretações a esse respeito, bem como para averiguar as repercussões econômico-criminais da sua utilização, através de ponderações acerca da impunidade da delinquência econômica.

1 A CRIMINALIDADE ECONÔMICA: DA (DES)VINCULAÇÃO DA TUTELA PENAL FRENTE AO INTERESSE FISCAL

Em pleno século XXI, os fatos põem-se em constante transformação, mormente se verificados a partir das relações sociais, altamente complexas. O avanço tecnológico houve por revolucionar as relações de tempo e espaço nas quais se desenvolvem as sociedades, provocando importantes transformações às noções de globalização econômica, sob cuja direção se guia a humanidade.

Estabeleceu-se, pois, uma nova realidade estatal econômica, possuidora de características próprias, tais como as novas relações entre o capital e o trabalho, a revolução dos meios de produção e transporte, o nascimento das empresas com investidores anônimos, as novas posições do mercado financeiro, a complexa interação dos fatores do mercado econômico, do trabalho e do mercado financeiro, dos preços, dos salários e das rendas.

A sociedade contemporânea, nesse contexto, clama por novos espectros de interesses e novas dimensões de direitos – sociais, coletivos e difusos – herdados do modelo de Estado Democrático de Direito. Paralelamente à criação de novas necessidades econômicas, alargam-se as já existentes, de natureza social, ainda pendentes de concretização. Daí por que se diz que o atual modo de produção do Direito exige um repensar¹.

A ordem mundial mudou, e com ela se alterou também a questão criminal. A criminalidade de massa, que atenta individualmente contra bens jurídicos tradicionais, como patrimônio, a vida e a liberdade sexual, não mais representa a evidência dos debates. É a vez da criminalidade do poder, estabelecida através do “novo perigo” ou do “novo inimigo”.

A esse respeito, leciona Luciano Feldens:

¹ A exigibilidade de repensar o Direito, ensina Lenio Luiz Streck, reflete-se na necessidade de compreender que o Direito, notadamente após o segundo pós-guerra, assumiu um caráter hermenêutico. Significa a impossibilidade de separação dos processos de produção, interpretação e aplicação do direito, demonstrando-se que é possível, a partir da noção de ser-no-mundo, viabilizada pela linguagem – vista como condição de possibilidade – ter acesso ao próprio mundo do direito, da vida e dos fatos. STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 179.

O crime, por exemplo, não mais representa, pura e singularmente, aquela hipótese atávica retratada em uma relação jurídica interindividual em que “A” (frequentemente Caio) se apropria, mediante fraude ou violência física, de um bem pertencente a “B” (usualmente Tício), situação por demais repetida nos manuais que, ante sua singeleza, resulta por oferecer à consciência jurídica acadêmica uma visão apenas parcial do objeto. Os conflitos de Direito Penal, na atualidade, fazem-se coletivos e sociais em sua sujeição passiva².

A criminalidade atual é demonstrada pela avassaladora corrupção, pelos grandes escândalos financeiros, pela lavagem de dinheiro (frequentemente associada ao tráfico de drogas e ao financiamento de campanhas políticas) e, notadamente, pela estrondosa sonegação fiscal.

Esses delitos, devemos considerar, são praticados por uma determinada camada de pessoas, pertencentes a uma categoria profissional específica (empresários, diretores de empresa, de bancos, etc.) que, normalmente, escapam às rédeas do controle estatal.

Nesse *ínterim*, a forma complexa de cometimento desses crimes, sua gravidade e incidência socioeconômica, característica dessa delinquência, permite que se os relacione àquelas infrações penais que formam parte do que se convencionou denominar de Direito Penal Econômico³, a abarcar, essencialmente, os crimes contra a ordem econômico-tributária, em detrimento do sistema financeiro nacional e as infrações penais que se lhes façam correlatas, tal o exemplo dos crimes de lavagem de dinheiro⁴.

1.1 A evolução dos crimes do colarinho branco

Desde épocas mais distantes, existem disposições que buscam combater infrações nas atividades relacionadas a economia, tais como a usura, a retenção de

² FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 23.

³ Os acontecimentos políticos, econômicos e sociais do final do século XX determinaram a impossibilidade da formulação de um conceito estático para o Direito Penal Econômico. Já quanto a sua autonomia como ramo do direito, os acontecimentos avassaladores no campo das relações humanas e da diplomacia entre as nações apontam para uma separação definitiva entre o Direito Penal Clássico e o Direito Penal Econômico. COSTA, Elder Lisboa Ferreira da. Os delitos econômicos na atualidade. O crime de colarinho branco e a lavagem de dinheiro. In: D’AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Org.). **Direito Penal Secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 342.

⁴ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 118.

matérias-primas essenciais e as fraudes no pagamento de impostos. No entanto, o Direito Penal Econômico como conjunto de normas relativamente homogêneas e desvinculadas do Direito Penal nuclear, pode-se dizer, surgiu apenas no século XX⁵.

Nesse sentido, afirma Eduardo Correia⁶ que nos países europeus, o desenvolvimento do moderno Direito Penal em matéria econômica remonta da década de 1920, seguindo-se às épocas de penúria dos períodos do pós guerra, quando, efetivamente, surgiu o Direito Econômico e Industrial.

Ao lado dos mencionados conflitos bélicos, os conflitos financeiros, notadamente aqueles decorrentes da crise econômica gerada pelo *crack* da Bolsa de Valores de Nova York em 1929, foram igualmente relevantes para o Direito Penal Econômico, pois seus efeitos destruíram a cultura de tolerância excessiva de criminólogos, dogmáticos e práticos para com os abusos, a falta de escrúpulos ou mesmo a autofagia dos detentores do poder e do capital especulativo⁷.

Arthur de Brito Gueiros Souza, no que concerne àquela época, explica que:

Assistiu-se, assim, a uma mudança de preocupações nas chamadas Ciências Criminais – ou seja, Direito Penal, Política Criminal e Criminologia -, agregando-se, como o objeto de cada qual, não somente os delitos e os delinquentes clássicos da Ilustração, mas também novos atores e novas figuras delituosas, bem como necessidades de reformas legislativas e abordagens empíricas anteriormente ignoradas no cenário acadêmico.⁸

Na criminologia, particularmente, a reviravolta ocorreu com os trabalhos de Edwin H. Sutherland, sociólogo norte-americano que em 1939, no 34º Encontro da Sociedade Americana de Sociologia, apresentou exposição denominada *The White Collar Criminal*^{9 10}.

⁵ SOUZA, Arthur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 105.

⁶ CORREIA, Eduardo. Introdução ao Direito Penal Econômico. In: Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (Coord.). **Direito penal econômico e europeu**: textos doutrinários. V. I. Coimbra: Coimbra, 1998, p. 297.

⁷ SOUZA, Arthur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 107.

⁸ *Ibidem*.

⁹ Contudo, o Direito Penal Econômico foi adquirir verdadeiramente relevo científico somente a partir do VI Congresso da Associação Internacional de Direito Penal, ocorrido em Roma, em 1953. Nesse encontro é que foi atribuído a esse ramo do Direito a tutela das atividades econômicas regulamentadas não apenas pelo Estado, mas também por associações profissionais cujo escopo

Cabe ressaltar, entretanto, que a teorização de Sutherland não foi absolutamente originária. Aponta-se que ele se inspirou na teoria da imitação do sociólogo francês Gabriel Tarde¹¹.

Indubitavelmente, Tarde foi o precursor do estudo da criminalidade em função da origem social, sendo fundamental, para tanto, o que ele denominou de *leis da imitação*¹².

Acreditava o autor, assim como Sutherland, que os fatores que provocavam o crime não eram decorrentes da pobreza, mas sim do sentimento de felicidade ou infelicidade; satisfação ou insatisfação, ou seja, estavam relacionados a eventos

fosse o aumento e a justa distribuição de bens na sociedade. A partir desse período é que foi aceito o ilícito administrativo contravencional, culminando na separação entre as competências dos poderes Executivo e Judiciário. JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; PEREIRA, Daniel Queiroz. Direito Penal Econômico e Tributário: uma análise histórica e comparada. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 250.

¹⁰ A expressão *white collar crimes* foi utilizada por Sutherland para se referir a uma pessoa de classe socioeconômica superior que viola as leis promulgadas para regular suas ocupações profissionais. O termo *colarinho branco* foi usado no mesmo sentido pelo Presidente da empresa General Motors ao escrever um livro denominado *A autobiografia de um Trabalhador de Colarinho Branco*. FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 112. Ainda, conforme Feldens, “O termo *White collar crimes* – expressão inglesa a designar os cognominados ‘crimes do colarinho branco’ – foi cunhado por Edwin H. Sutherland, a 27 de dezembro de 1939, quando de sua exposição perante a *American Sociological Society*. De trânsito comum em todos os idiomas, o termo batizou a clássica obra de Sutherland – *White Collar Crime* – em torno à delinquência do ‘colarinho branco’. Conquanto construída, em meados do século XX, a partir de uma perspectiva sociológica, a tese veio a tornar-se referência no âmbito da criminologia, fixando-se como um marco científico e merecendo o aplauso e a respeitosa atenção da comunidade jurídica internacional”. FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 115.

¹¹ COSTA, Gisela França da. Breve Panorama do Pensamento de Edwin H. Sutherland e a Nova Etiologia da Criminalidade. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 66.

¹² De acordo com o autor, a imitação era regida precipuamente por três leis: 1ª) os homens se imitam em proporção direta ao grau de intimidade e proximidade entre eles; 2ª) a imitação ocorre essencialmente nas camadas sociais menos favorecidas que tentam reproduzir os comportamentos típicos dos estratos sociais mais elevados; assim, por exemplo, os costumes da nobreza eram imitados pelo povo; os costumes dos patrões pelos trabalhadores; os indivíduos da área rural imitavam os da cidade; os filhos imitavam os pais e os alunos os professores – dita imitação não se limita à reprodução de atitudes, mas compreende a reprodução de ideias, necessidades, valores e convicções; e, 3ª) a existência de uma contradição entre dois modelos de internalização de comportamento, no qual o *novo* exclui o comportamento *mais antigo*, observando-se, assim, a título exemplificativo, que o punquista que se caracterizava pela sua destreza e habilidade, cedeu lugar às formas truculentas de subtração, roubo; e a prática de homicídios com o uso de armas brancas sofreu um decréscimo ante os homicídios perpetrados com armas de fogo. COSTA, Gisela França da. Breve Panorama do Pensamento de Edwin H. Sutherland e a Nova Etiologia da Criminalidade. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 67-68.

sociais¹³. Criticando o pai do positivismo criminológico – o médico italiano Cesare Lombroso -, o sociólogo francês aduziu que a identificação do criminoso como louco, portador de patologias que seriam denotadas por características físicas, comportamentais, fatores biológicos individuais ou pela semelhança aos antepassados, tais como o daltonismo, o estrabismo, a epilepsia, a surdez, o grande desenvolvimento das maçãs do rosto, a protrusão acentuada do queixo, as orelhas em forma de asa, a notável insensibilidade à dor, a instabilidade afetiva, o frequente uso de tatuagens, entre outros, estava baseada em equívocos¹⁴.

Nessa senda, explica Antonio García-Pablo de Molina¹⁵ que Tarde defendia que todos os atos da vida social eram executados sob o império do exemplo, sendo a imitação inerente à vida em sociedade. Isto é, um grupo social era o conjunto de seres humanos no qual uns imitam os outros e, em decorrência disso, as condutas delitivas também eram fruto da imitação.

Tais verificações de Gabriel Tarde permitem reconhecer uma similitude entre o seu pensamento e o de Edwin Sturherland. Todavia, há uma crucial diferença entre as duas teorias.

Conforme a inteligência de Eduardo Viana Portela Neves “para Tarde, o criminoso é mero *receptor passivo de impulsos delitivos ou não delitivos*, não havendo interação ou contribuição para o influenciado. Ao passo que para Sutherland [...] há um necessário processo de comunicação”¹⁶. Prossegue o autor:

Outra diferença evidente são os meios impessoais de comunicação. Para Tarde, em uma sociedade moderna, com o crescimento urbano e a maior comunicabilidade entre os indivíduos, a difusão da criminalidade, por meio da imitação, é muito mais fácil e rápida. Ao passo que para Sutherland o papel das esferas impessoais de comunicação é praticamente nulo¹⁷.

¹³ NEVES, Eduardo Viana Portela. A atualidade de Edwin H. Sutherland. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 50.

¹⁴ COSTA, Gisela França da. Breve Panorama do Pensamento de Edwin H. Sutherland e a Nova Etiologia da Criminalidade. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 66.

¹⁵ Apud COSTA, Gisela França da. Breve Panorama do Pensamento de Edwin H. Sutherland e a Nova Etiologia da Criminalidade. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 67.

¹⁶ NEVES, Eduardo Viana Portela. A atualidade de Edwin H. Sutherland. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 50.

¹⁷ *Ibidem*.

Assim, constata-se a atenção de Sutherland para outros atores delinquentes. É que sua tese surgiu como consequência de um processo de estruturação econômica dos Estados Unidos à época.

Com efeito, o autor presenciou o volumoso crescimento demográfico e geográfico ocorrido na cidade de Chicago, quando a população, em virtude do posicionamento estratégico que possuía o local, do crescimento industrial e da migração dos diversos povos, cresceu desordenadamente e, via de consequência, sofreu com as mazelas de uma multiplicação desordenada¹⁸.

A Lei Seca americana estimulou o surgimento do gangsterismo. Nesse quadro político, social e econômico, teve singular importância a figura do mafioso italiano Al Capone. Como o comércio do álcool durante a vigência da lei era proibido, o gângster dedicou-se ao contrabando de bebidas alcoólicas, incentivando também os jogos e as casas de prostituição. Transformou o hotel Levington em seu quartel general, onde celebrava conferências diárias na forma de um verdadeiro conselho de administração de uma grande empresa, conforme relata Álvarez-Uría¹⁹.

Capone, como membro da alta sociedade norte americana, acreditava que seus atos eram um serviço a população da cidade. De acordo com suas próprias palavras: “se violo a lei, os meus clientes são tão culpáveis quanto eu. A única diferença é que eles compram e eu vendo”²⁰. Nesse quadro, enquanto os delinquentes do mais elevado escalão social passavam despercebidos ao poder punitivo estatal, a grande quantidade de presos americanos se limitava às classes sociais mais baixas.

Aliada a Lei Seca, o já mencionado *crack* da bolsa em 1929 e também o programa político implementado pelo presidente americano Roosevelt, conhecido como política do *New Deal*, foram fatores que alteraram substancialmente a economia, tornando o Estado extremamente intervencionista a fim de que se atingisse um novo patamar de crescimento econômico.

¹⁸ *Ibidem*, p. 51.

¹⁹ Apud NEVES, Eduardo Viana Portela. A atualidade de Edwin H. Sutherland. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 51.

²⁰ No original: “*Cuando yo vendo licores el acto se llama contrabando. Cuando mis clientes se lós sirven em bandeja de plata se llama hospitalidad*”, de Fernando Álvarez-Uría apud NEVES, Eduardo Viana Portela. A atualidade de Edwin H. Sutherland. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 51.

Nesse panorama, houve forte carga de resistência do setor empresarial, que diante da nova realidade político-econômica, passou a burlar algumas regras.

Foi então diante desse quadro contextual que Edwin Sutherland iniciou o estudo do tratamento diferenciado aplicado entre os criminosos das classes mais altas e os das classes mais baixas.

Para Luciano Feldens, dois são os pontos de apoio do conceito proposto pelo norte americano: o status do autor e a conexão da atividade criminosa com a profissão do sujeito ativo do delito²¹. Refere que:

Tal conceito [White collar crimes] – di-lo o próprio Sutherland – não tentou estabelecer-se como definitivo, visando meramente a chamar a atenção para essa criminalidade que não se faz ordinariamente incluída nas estatísticas criminais, as quais costumam veicular, tão-somente, dados sobre a criminalidade convencional, via de regra perpetrada pelas classes socioeconômicas mais baixas, como se a criminalidade do ‘colarinho branco’ não existisse, ou se, embora existente, a ‘insignificância’ de seus efeitos não justificasse qualquer referência²².

Em complementação, ensina Douglas Fischer²³ que deixando de lado as tradicionais teorias da Criminologia, Sutherland propôs um conceito para o que denominou de *crimes de colarinho branco*²⁴, mas que deveria estar intimamente relacionado com a sua também proposição denominada de *associação diferencial*, que consistia em uma teoria sociológica do comportamento criminal segundo a qual a conduta desviada é resultado de um procedimento de aprendizagem.

Sobre a teoria da associação diferencial, explica Sutherland:

A hipótese da associação diferencial é a de que o comportamento criminoso é aprendido a partir da associação daqueles que o definem como favorável em relação àqueles que o definem como não favorável e, esses, em uma situação apropriada, se envolvem em um comportamento criminoso se, e somente se, o peso das definições favoráveis exceder o peso das definições desfavoráveis²⁵ (tradução livre do autor).

²¹ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 116.

²² *Ibidem*.

²³ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 112.

²⁴ Esclarece Luciano Feldens que “no que concerne à sua referenciabilidade, a denominação criminalidade do ‘colarinho branco’ disputa território com a nomenclatura delinquência econômica. Ambas cedem e ganham espaço reciprocamente. Em termos práticos, quer-se designar a mesma classe de infrações penais, do que decorre, portanto, uma hipótese de simples alternatividade, para não dizermos pura preferência.” FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 116.

²⁵ No original: “The hypothesis of differential association is the criminal behavior is learned in association with those who define such criminal behavior favorably and in isolation from those who

Certificando haver uma aplicação diferenciada da lei em relação aos criminosos de colarinho branco, Sutherland constatou três circunstâncias das quais decorreriam tal problemática: a) o status do “homem de negócios”, que lhe confere um grau de respeitabilidade no seio social, de modo que não é visto como um criminoso; b) a tendência a não castigar esse tipo de infração sob a ótica criminal; e c) a ausência de crítica e de compreensão dos efeitos dos delitos de colarinho branco pela sociedade²⁶.

Como bem sinaliza Fischer, há ainda um outro fator relevante que o sociólogo observou. Trata-se do sentimento de desprezo que os criminosos do colarinho branco expressam pela lei, pelo Estado e pelas pessoas responsáveis pela administração estatal. Na compreensão deles, quanto menor for a atuação interventiva do Estado, melhor será para a consecução de suas atividades²⁷.

A tese assenta-se, portanto, na ideia de que o comportamento criminoso é consequência de um processo de aprendizagem que se desenvolve no meio em que o crime é cometido, ou seja, é um processo que se produz por meio da interação e do contato com os indivíduos que cometem crimes.

A partir desse postulado, inaugurou-se uma revolução no objeto da criminologia, ampliando-se o foco da pesquisa para os indivíduos pertencentes aos extratos mais elevados da sociedade. Há, evidentemente, um rompante com a velha dicotomia, até então ignorada, de criminalidade *versus* pobreza.

Sutherland, portanto, deixou o legado - importantíssimo à Criminologia moderna – de que o Direito Penal não pune as ofensas aos bens jurídicos de forma e intensidade iguais. A carapuça de criminoso é atribuída aos indivíduos de forma diferenciada, sendo que a reação criminalizante e sua intensidade não variam de acordo com a gravidade das infrações. E que os delitos do colarinho branco, sob esta ótica, não são identificáveis, geralmente, como condutas criminosas aptas a ensejar enérgica intervenção estatal através da tutela penal.

Assim, como se pode intuir, é praticamente uma exigência metodológica, na atualidade, relacionar a teoria da associação diferencial à teorização dos crimes de

define it unfavorably, and that person is an appropriate situation engages in such criminal behavior if, and only if, the weight of the favorable definitions exceeds the weight of the unfavorable definitions.”

SUTHERLAND, Edwin H. **White Collar Crime**. Lexington, KY, 2010. p. 240.

²⁶ SUTHERLAND, Edwin H. **White Collar Crime**. Lexington, KY, 2010. p. 244.

²⁷ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 113.

colarinho branco e, por via de consequência, como se verá a seguir, à tutela do Direito Penal Econômico.

1.2 O bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Econômico

Como se pode extrair da teoria de Sutherland, as leis penais não implicam igual grau de ressentimento por parte da sociedade. Nesse diapasão, o grande mérito do americano foi o de ampliar a crítica à criminalidade para além do reducionismo exclusivamente biológico.

Sucedede que essa concepção permitiu a concentração no delito e no delinquente de forma a identificar as condutas praticadas pelos criminosos da alta sociedade, trazendo à evidência atividades que permaneceram durante anos na cifra oculta²⁸ da criminalidade e que, além de não figurarem nas estatísticas oficiais, eram contempladas de forma absolutamente complacente.

É por isso que desde o advento da tese do sociólogo americano, a delinquência econômica vem se destacando cada vez mais aos olhos do Direito Penal, sendo que a forma complexa de cometimento desses delitos, suas particulares gravidade e incidência socioeconômica permitem vinculá-los ao denominado Direito Penal Econômico.

Acontece, porém, que o Direito Penal se depara, atualmente, com a imensa dificuldade de lidar com a evolução tecnológica ocorrida em escala exponencial, sensibilizada através da determinação de diversos setores da sociedade aos riscos causados por estas tecnologias.

Assim, o Direito como mecanismo científico de controle social inserido no compasso de evolução das ciências sociais não consegue regulamentar determinadas matérias sem subverter seus próprios padrões evolutivos. Em função disso, acaba funcionando com instância de legitimação de uma divisão da sociedade em castas.

A esse respeito, comenta Zaffaroni que “todas as sociedades contemporâneas que institucionalizam ou formalizam o poder (estado) selecionam

²⁸ A expressão cifra oculta da criminalidade – ou *numerus obscurus* ou delinquência oculta-, explica Lola Aniyar de Castro, trata-se do produto da diferença entre a criminalidade aparente – aquela que chega ao conhecimento das instituições oficiais, mas que não se fazem computar estatísticas – e a criminalidade real – aquela referente a quantidade de delitos verdadeiramente cometida em determinado momento histórico. Apud FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 132.

um reduzido número de pessoas que submetem à sua coação com o fim de impor-lhes uma pena²⁹. Para isso, respeita-se a uma seletividade de criminalização primária e secundária que visa a criar um estereótipo do criminoso, tornando corriqueiro o tratamento diferenciado de pessoas de distintas classes sociais³⁰.

Nessa linha de raciocínio é que reside a tutela dos bens jurídicos que se encontram sob a guarda de uma sociedade envolta aos braços da economia, considerando-se a ordem econômico-tributária como protagonista desse cenário, diante da sua relevância social.

O processo de globalização no qual se insere a sociedade contemporânea vivencia uma transformação dos governos, assim como das economias e o próprio cotidiano social³¹. Esse processo promove uma aproximação de distintas realidades que são obrigadas a conviver, notadamente no âmbito econômico, já que o próprio interesse de expansão das economias se dá para além das fronteiras do Estado. Tal expansão intensifica as mazelas do modelo capitalista pela progressiva expropriação de grandes massas de pessoas, paralelamente ao aumento de concentração dos recursos produtivos.

Para Paulo César Busato³², a opção de libertação da economia em face do domínio do Estado nos conduziu a uma situação atual onde não há mais limites à própria economia. Nesse sentido, esclarece:

Este interesse econômico, no âmbito científico, determinou a opção clara em favor do modelo de ciência capaz de favorecer os meios de produção, ou seja, estabeleceu como paradigma científico o padrão das ciências naturais, gerando dois evidentes efeitos: o primeiro, a produção de um segundo nível revolucionário no campo científico, a chamada revolução tecnológica, herdeira legítima e única da revolução industrial; o segundo, o distanciamento evidente entre o progresso das ciências naturais, ocorrido em progressão geométrica e o progresso das ciências sociais, ocorrido em progressão aritmética. Este distanciamento foi intencionalmente produzido, já que a evolução dos mecanismos de produção, da ciência que gera o lucro, interessa muito àqueles que estão no poder, enquanto que a evolução da consciência, do pensamento e da reflexão sobre a ordem social, pode levar ao risco de que aqueles que são oprimidos pelo processo de exploração se revoltam contra esta estrutura social e procurem modificá-la. Assim, é muito mais interessante para a preservação da estrutura

²⁹ ZAFFARONI, Eugênio Raúl, BATISTA, Nilo, ALAGIA, Alejandro e SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro I**. 2 ed., Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 43.

³⁰ *Ibidem*, p. 46-47.

³¹ BUSATO, Paulo César. **Reflexões sobre o Sistema Penal do Nosso Tempo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 499.

³² *Ibidem*, p. 500.

estabelecida, que o conhecimento se desenvolva unicamente nos aspectos científicos que, de algum modo, sejam capazes de favorecer o capital³³.

Daí por que se evidencia, em contraposição, a necessidade imperiosa de intervenção do Estado na economia, conquanto a própria Constituição Federal a admite, ainda que sob uma função regulatória ou de planejamento, fixada com a finalidade de controle dos abusos decorrentes do exercício da atividade econômica (artigos, 173, *caput* e § 4º, e 174)³⁴.

Independentemente da forma de participação do Estado no setor econômico, uma gama de valores sociais e coletivos estão a justificar o controle estatal das relações econômicas, precipuamente para o desenvolvimento salutar desse setor. Considera-se, nesse ponto, que a ordem econômica, de acordo com o artigo 170 da Constituição da República, faz-se fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa enquanto valores sociais aptos a ensejar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social³⁵.

Exsurge da Constituição Econômica, pois, a ideia de bem jurídico coletivo, manifestada através do surgimento da tutela de interesses difusos, do que se permite observar o momento em que o Direito Penal, como anota Ela Wiecko Volkmer de Castilho, através da definição legal de crime econômico (Direito Penal Econômico) “satisfaz à necessidade de tutela da ordem econômica (Direito Econômico)”³⁶.

Possuindo como denominador comum a atividade econômica, o Direito Penal Econômico é tratado como a área do Direito Penal que se aglutina em um conjunto de normas penais que protegem a economia.

³³ *Ibidem*.

³⁴ Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. (...) § 4º. A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 15 ago. 2012.

³⁵ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (...).BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 15 ago. 2012.

³⁶ CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. **O Controle Penal nos Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 84.

Nesse contexto, os crimes abarcados pelo Direito Penal Econômico, através da análise comparada entre os crimes de sonegação fiscal – tutela do patrimônio público – e os delitos comuns contra o patrimônio, tal qual o furto – afluente do patrimônio individual – permitem concluir pela carência de proteção a que se sujeitam os bens jurídicos coletivos.

É que os delitos econômicos podem ser considerados espécies de crimes contra o patrimônio, com elementares muito mais graves na medida em que não atingem interesses de alguns integrantes da sociedade, mas sim violam diretamente o funcionamento institucional do Estado³⁷.

A doutrina portuguesa, nas palavras de Jorge Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, reconhece a periculosidade dos crimes econômicos às sociedades contemporâneas em escala global:

A criminalidade económica, nas suas formas clássicas ou modernas, é um tema de marcada actualidade. Pela dimensão dos danos materiais e morais que provoca, pela sua capacidade de adaptação e sobrevivência às mutações sociais e políticas, pela sua aptidão para criar defesas frustrando as formas de luta que lhe são dirigidas, a criminalidade económica é uma ameaça séria a minar os alicerces de qualquer sociedade organizada. Daí que a invenção de formas eficazes de luta seja hoje preocupação das instâncias governativas, judiciais, policiais, etc., de todos os países³⁸.

Douglas Fischer assevera que “o Direito Penal, ao tratar da delinquência econômica, deve ter uma missão política de regulação ativa da vida social, de verdadeiro controle social, disciplinando o comportamento humano em sociedade”³⁹.

Acerca do bem jurídico tutelado a partir dos delitos econômicos explica o percuciente membro do Ministério Público Federal:

Tradicionalmente, pensa-se em bens jurídicos que protejam objetos fisicamente individualizáveis e lesionáveis. Para a categoria dos delitos econômicos, normalmente não resta possível essa ‘individualização’, na medida em que os bens jurídicos são ‘institucionais’ ou difusos, referindo-se a um conjunto de condições sociais gerais, cujo atendimento é indispensável para uma convivência pacífica e próspera em sociedade.⁴⁰

³⁷ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 127.

³⁸ DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa. Problemática Geral das Infrações contra a Economia Nacional. In: Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (Coord.). **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários**. V. I. Coimbra: Coimbra, 1998. p. 319-320.

³⁹ *Ibidem*, p. 125.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 127.

Baseando-se na classificação dos autores espanhóis Bajo Fernández e Bacigalupo, Luciano Feldens expõe que o delito econômico “é a infração jurídico-penal que coloca em risco a ordem econômica, assim entendida como regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia de um país”⁴¹.

Callegari, a respeito da finalidade e da função do Direito Penal Econômico, afirma que residem na:

sublimação da finalidade e a função do intervencionismo: cumprir as exigências de uma valoração diferente do imperativo de justiça na ordem das relações sociais e econômicas. Estas novas exigências se plasmam na necessidade de hoje assumida de proteger a economia e seu conjunto, a ordem econômica, a economia nacional colocada ao amparo do novo intervencionismo estatal, como interesses distintos aos particulares de propriedade patrimônio e fé contratual.⁴²

O conteúdo (objeto), portanto, do Direito Penal Econômico abrange os delitos financeiros, a lavagem de dinheiro e os delitos fiscais⁴³, de sorte que para o efeito de proteção penal, a noção de ordem econômica *lato sensu*, apreendida como ordem econômica do Estado abrange, nos dizeres de Luiz Regis Prado “a intervenção estatal na economia, a organização, o desenvolvimento e a conservação dos bens econômicos (inclusive serviços), bem como sua produção, circulação, distribuição e consumo”⁴⁴.

Ainda, aprofunda o conceito o penalista:

Esse conceito de ordem econômica acaba por agasalhar as ordens tributária, financeira, monetária e a relação de consumo, entre outros setores, e constitui um bem jurídico-penal supra-individual, *genericamente* considerado (*bem jurídico categorial*), o que por si só não exclui a proteção de interesses individuais. Além disso, em cada tipo legal de injusto há um determinado bem jurídico *específico* ou em sentido estrito (essencialmente de natureza supra-individual), *diretamente* protegido em cada figura delitiva. Tal concepção fundamenta em sede penal um conceito *amplo* de delito econômico, mas não totalizador ou amplíssimo.⁴⁵

Pode-se dizer, assim, que o Direito Penal Econômico se funda em torno da proteção da atividade econômica, de sorte que sua definição conceitual interage

⁴¹ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 123.

⁴² CALLEGARI, André Luis. **Direito Penal Econômico e lavagem de dinheiro** – aspectos criminológicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 21.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 37.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 38.

com o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica⁴⁶. O delito econômico é, portanto, a infração jurídico-penal que lesiona ou coloca em risco a ordem econômica, assim entendida como regulação jurídica do intervencionismo estatal na economia de um país⁴⁷.

1.3 A necessidade de tutela penal diante dos interesses arrecadatórios nos delitos tributários

Como premissa inicial, estabelece-se que deve permanecer indene de dúvidas o fato de que a delinquência do Direito Penal Econômico é exteriorizada como uma especialidade do Direito Penal, e não do Direito Econômico ou até mesmo do Direito Tributário. Por esse motivo, a matéria deve sofrer análise principiológica e teórica do Direito Penal, evitando-se concepções tendentes a neutralizá-lo na reação econômico-tributária⁴⁸.

A partir dessa perspectiva criminal é que se pode considerar que o conteúdo do Direito Penal Econômico abrange os delitos financeiros, a lavagem de dinheiro e os delitos fiscais⁴⁹. Seguindo, pois, essa perspectiva, é que centramos o objeto deste trabalho aos crimes contra a ordem econômico-tributária, previstos na Lei 8.137/90, principalmente os do artigo 1º, de sonegação fiscal⁵⁰.

É que ao se encarar o tributo, especialmente o imposto, como um instrumento de que se vale o Estado para controlar e organizar a economia, torna-se possível

⁴⁶ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 122.

⁴⁷ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Derecho Penal Económico**. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2001, p. 14.

⁴⁸ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 124.

⁴⁹ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Derecho Penal Económico**. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2001, p. 14.

⁵⁰ 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 sabia 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. (...) BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 27 ago. 2012.

considerá-lo um instituto jurídico apto a ensejar a tutela do Direito Penal Econômico. Nesse sentido, Japiassú e Pereira⁵¹ definem:

O Direito Penal Tributário ou Fiscal deve também ser entendido como um direito sancionador das violações da ordem econômica. Tal assertiva se encontra fundada no fato de que o tributo, notadamente o imposto, consiste em um instrumento jurídico a ser utilizado pelo Estado na regulação, intervenção ou mesmo direção do sistema econômico.

A tutela nos delitos desse jaez se dá em função da proteção à ordem tributária, justificada por seu caráter supraindividual⁵² e não limitada apenas em razão da arrecadação de receitas, mas também na realização de objetivos de justiça distributiva, levando em consideração as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado⁵³.

Ao Estado cumpre garantir, conjuntamente com uma série de prestações sociais, a igualdade entre os cidadãos. Deve, pois, criar um ambiente de segurança jurídica e econômica que estabeleça o desenvolvimento.

Contudo, para o cumprimento do extenso rol de atribuições que lhes são conferidas, torna-se imprescindível a obtenção de recursos. E é a atividade tributária a fonte principal pela qual o Estado obtém esses recursos.

A tributação assegura ao Estado as receitas financeiras, contínua e regularmente, para o atendimento dos seus fins, que podem ser resumidos na satisfação de interesses coletivos, isto é, na realização do bem comum. Para isso, retira dos particulares, coativamente, parcela da riqueza por eles produzida⁵⁴.

Como nem todos têm igual nível de riqueza, através do preceito de progressividade, a tributação é graduada de acordo com a capacidade contributiva

⁵¹ JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. PEREIRA, Daniel Queiroz. Direito Penal Econômico e Tributário: uma análise histórica e comparada. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 253.

⁵² Esse caráter supraindividual a que se faz referência decorre do fato de que os recursos auferidos das receitas tributárias é que resguardam a economia estatal para a realização das atividades destinadas a atender as necessidades sociais e os encargos públicos do orçamento. Em não sendo esses recursos suficientes, será a atividade tributária do Estado a responsável pelo ingresso de recursos para atender aos gastos. PRADO, Luis Regis. **Direito Penal Econômico**. 3. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 399.

⁵³ RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal. In: Instituto de Direito Penal Económico e Europeu. (Coord.). **Direito penal econômico e europeu**: textos doutrinários. V. II Coimbra: Coimbra, 1999. p. 481

⁵⁴ HARADA, Kiyoshi. Fraude Fiscal. In: IV COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. [Trabalhos apresentados]. Buenos Aires, 2002. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/?Sessao=Public>>. Acesso em: 18 nov. 2012.

de cada um, com o intuito de fazer cumprir os ideários de uma sociedade livre, justa e solidária, estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal⁵⁵.

Disso deriva o princípio da generalidade da tributação, em razão do qual todos devem pagar tributos, e o princípio da universalidade da tributação, segundo o qual, todos os bens, serviços e patrimônios devem ser atingidos pelos tributos⁵⁶.

Por tudo isso, é que se reconhece no dever fundamental de pagar tributos a legitimidade constitucional dos crimes tributários⁵⁷.

Para José Maria de Castro Panoeiro⁵⁸, tributos não são um custo ou um ônus, são o preço a que se deve pagar a fim de que o Estado possa garantir um modelo de sociedade em que todos tenham liberdades, econômicas ou não, e possam atingir a plenitude de suas capacidades, quaisquer que sejam.

Na doutrina lusitana, Anabela Miranda Rodrigues alerta para o fundamento constitucional da cobrança de impostos, como dever do cidadão:

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 proteção dos seus direitos fundamentais, quando estiver em causa a lesão ou perigo de lesão dos interesses ou valores aí contidos – o que vale por dizer, ao nível *penal*. Bens jurídicos dignos *desta proteção* são, na verdade, tanto aqueles que surgem como concretização de valores jurídico-constitucionais ligados aos direitos sociais e à organização econômica, como os que surgem como concretização de valores ligados aos direitos, liberdades e garantias.

Este fundamento ético do imposto, legitimado a expansão do direito penal a um domínio tradicionalmente alheio a esta dignificação, está contido claramente na Constituição (arts. 103.º e 104.º), que aponta ao sistema fiscal uma finalidade de repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a diminuição das desigualdades, a igualdade dos cidadãos e a justiça social⁵⁹.

⁵⁵ Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária (...). BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 18 nov. 2012.

⁵⁶ HARADA, Kiyoshi. Fraude Fiscal. In: IV COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. [Trabalhos apresentados]. Buenos Aires, 2002. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/?Sessao=Public>>. Acesso em: 18 nov. 2012.

⁵⁷ FELDENS, Luciano. **A Constituição penal**: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 206.

⁵⁸ PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lein. 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 305.

⁵⁹ RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria penal fiscal. In: Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (Coord.). **Direito penal econômico e europeu**: textos doutrinários. V. II. Coimbra: Coimbra, 1998, 481.

A respeito dos deveres constitucionais (de pagamento de tributos), Douglas Fischer assevera que

Se inexistente explicitamente previsão em nossa Constituição Federal de título ou capítulo tratando dos deveres fundamentais – senão apenas dos direitos –, é preciso considerar que eles se constituem em exigência estrutural de qualquer Constituição, sendo, na verdade, expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana, traduzindo-se em verdadeiros custos para a concretização de todos os pressupostos nos quais aquela se funda. As normas relativas aos deveres (mesmo que implícitas) em determinadas relações sociais ou em certos âmbitos da autonomia pessoal dos cidadãos decorrem da fórmula de um Estado Social⁶⁰.

Reconhecida, pois, a existência de um bem jurídico relacionado ao dever geral de pagar impostos, devemos admitir como um equívoco a lógica meramente patrimonialista que gira em torno dos crimes tributários e repercute na construção de uma legislação e de uma jurisprudência fundadas na submissão da tutela penal aos interesses arrecadatório-fiscais.

Com efeito, atenta-se ao artigo 83 da Lei 9.430/1996, com redação dada pela Lei 12.350/2010, que impede que os agentes do Fisco façam a representação fiscal para fins penais antes de encerrada a instância administrativa⁶¹.

Trata-se da necessidade de decisão administrativa tributária final como condição para a incidência da norma que relata os crimes contra a ordem tributária.

Ocorre que, como bem adverte Panoeiro⁶², o interesse fiscal é de mera arrecadação de tributos, motivado por questões de eficiência, sendo que o interesse penal não diz respeito a esse caráter patrimonial. A tutela penal é muito mais do que isso, pois mantém preocupação com a violação de uma norma de conduta, independentemente do montante do prejuízo patrimonial.

O que se percebe é que desde a edição da mencionada lei, vem se encampando algum tipo de controle político em torno dos crimes tributários. Se,

⁶⁰ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 129.

⁶¹ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, [...] será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”. BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 17 ago. 2012.

⁶² PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lein. 8.137/1990 (sonexação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 307.

antes da lei, o agente fiscal ao tomar conhecimento por meio de fiscalização da ocorrência de crimes, podia fazer a comunicação direta ao Ministério Público, a partir de então, o referido artigo 83 passou a restringir esse tipo de procedimento.

Sucede, entretanto, que a tutela penal não pode, sob hipótese nenhuma, submeter-se a qualquer condicionamento administrativo que vise ao recolhimento de tributos, uma vez que as penalidades aplicadas aos delitos fiscais não têm por objeto imediato a tutela dos interesses das pessoas jurídicas prejudicadas pelo ato ilícito – no caso, os entes federativos credores -, mas, conforme se vê da lição da doutrina portuguesa, há um interesse geral de prevenção da sociedade:

Qual será, pois, o interesse que constitui o objecto imediato da tutela consubstanciada nas penas fiscais? Necessariamente, um interesse geral da sociedade, personalizada no Estado: afastada a hipótese de se tratar de um interesse do credor do imposto – única pessoa jurídica directamente lesada com o acto ilícito -, tem de admitir-se que é um interesse geral a impor a cominação de penas fiscais. Ora, esse interesse geral (interesse do Estado, enquanto expressão jurídica da sociedade), ligado à cominação de sanções para os autores de determinados actos ilícitos, não pode deixar de ser o interesse em que esses actos deixem de ser praticados, quer pelas mesmas pessoas (prevenção especial), quer por outras (prevenção geral). Chegamos assim à importantíssima conclusão de os fins últimos das penas criminais (fins preventivos) caracterizam também as penas fiscais⁶³.

Até porque, como refere Mário Cipriani, as condutas dos delitos econômicos representam uma:

periculosidade silenciosa, maligna, amorfa e sub-reptícia alarmante que merece por parte do Judiciário uma enérgica e corajosa tomada de atitude para coibir, quando chamada a atuar dentro do devido processo legal, a prática desses delitos causadores da falência da Nação⁶⁴.

O fato é que é sobre a própria organização social que os crimes do colarinho branco demonstram seus efeitos mais nefastos, já que influenciam diretamente no aumento da desigualdade de classes econômicas, haja vista que retiram da sociedade os já escassos recursos financeiros, aumentando a pobreza e a miséria.

⁶³ ROSA, Manuel Cortes. Natureza jurídica das penas fiscais. In: Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (Coord.). **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários**. V. II. Coimbra: Coimbra, 1998, p. 11.

⁶⁴ CIPRIANI, Mário Luís Lírio. A aplicação da pena privativa de liberdade aos *White-collar criminals*. **Revista Jurídica**, Sapucaia do Sul, RS, v. 49, n. 289, 2001, p. 58.

A prova disso são os dados estatísticos sobre os efeitos da delinquência econômica, podendo-se concluir que produzem prejuízos materiais muito maiores do que aqueles ocorrentes na denominada delinquência tradicional⁶⁵.

Entre os anos de 2006 a 2008, em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)⁶⁶ se constatou que a sonegação fiscal no Brasil beirou a casa dos R\$ 200.000.000.000,00 (duzentos bilhões de reais)⁶⁷.

De acordo com o Instituto, se somado aos desvios das pessoas físicas, o montante de sonegação tributária aumenta para 261.000.000.000,00 (duzentos e sessenta e um bilhões de reais), o que equivale a 9% do Produto Interno Bruto – PIB do país. É o equivalente ainda ao somatório dos orçamentos dos ministérios da Saúde e da Educação, e do Programa Bolsa-Família, de 156 bilhões de reais⁶⁸.

O rombo deixado por esses desvios produz efeitos irreparáveis à sociedade, pois resulta em quase um décimo a menos do PIB para o Estado realizar investimentos. Além disso, todo o esforço de arrecadação do governo recai unicamente sobre os bons pagadores.

O problema acaba afetando diretamente os contribuintes que pagam os tributos em dia, já que as empresas sonegadas atingem vantagens competitivas ilegais, causando prejuízos concorrenciais imbatíveis aos demais.

Essa concorrência baseada na deslealdade dos que não pagam os impostos acaba gerando outra situação alarmante. É o chamado efeito “espiral”⁶⁹, isto é, a

⁶⁵ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 135.

⁶⁶ Entidade criada em 11 de dezembro de 1992, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário tem como objetivo a difusão de sistemas de economia legal de impostos, divulgação científica e estudos de informações técnicas para a apuração e comparação da carga tributária individual e dos diversos setores da economia, além da análise de dados oficiais sobre os tributos cobrados no Brasil. Em 2009, apresentou estudo sobre a sonegação fiscal das empresas no país, com dados compilados entre os anos de 2006, 2007 e 2008, sendo esta a última pesquisa desse calibre realizada em solo brasileiro desde então. A base de dados utilizada na colheita das informações foram os balanços de fiscalização da Receita Federal do Brasil, do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, das Secretarias de Fazenda dos Estados, e das Secretarias de Finanças das Capitais. Disso, foram analisados 9.025 autos de infração lavrados contra empresas de todos os portes e setores.

⁶⁷ BRASIL. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. [Coordenação Gilberto Luiz do Amaral]. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2009, p. 7. Disponível em: <http://ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf?PHPSESSID=f0331726826ca2a21a50c8be2d4781a3>. Acesso em 18 nov. 2012.

⁶⁸ Dados divulgados em reportagem da Revista Veja, de 11 de setembro de 2011. Disponível em <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/sonegacao-impoe-pesado-custo-aos-bons-pagadores#sonega>>. Acesso em 18 nov. 2012.

⁶⁹ Seoane Spiegelber especifica que os efeitos de resaca o espiral podem ser traduzidos na situação em que, num mercado de forte concorrência, o primeiro delinquente pressiona os demais a cometerem novos fatos delitivos, gerando uma verdadeira reação em cadeia. Apud FISCHER,

perfidia de alguns agentes sonegadores para com os seus concorrentes acaba pressionando os demais a praticarem condutas idênticas a fim de se manterem na concorrência comercial.

Malgrado toda a demonstração da periculosidade dos crimes sujeitos ao Direito Penal Econômico, há autores que questionam a legitimidade democrática desses delitos.

Nessa linha, destaca-se Gonzalo Rodríguez Mourullo, quando sustenta que:

A criminalização da infração fiscal pode responder a duas abordagens diferentes: pode ser fruto da convicção de que se alcançou um sistema fiscal, em que se sabe que ganhou o respeito de todos e que, portanto, a violação das normas tributárias seria intolerável, ou pode ser o produto da comparação estatística de que quase todo mundo fraudava e que, por conseguinte, é preciso desencadear o terror penal para que as pessoas paguem os tributos. A primeira abordagem parece bem sucedida. A segunda questão inadmissível, porque pretende usar a pena criminal com fins meramente utilitaristas para encobrir um fracasso definitivo do próprio sistema fiscal⁷⁰.

Provido de maior sensatez, mas seguindo igual linha de descriminalização, Cipriani propõe

E a idéia é precisamente esta: um direito penal fundado no princípio da intervenção mínima não pode ficar conhecido como um direito penal orientado à eficácia, que elimina as barreiras tradicionais do direito penal garantista. A medida mais usada, quando há crescimento da criminalidade, é o aumentar de penas (pseudo), solução muito recorrida em tempos atuais, nomeadamente pela mídia e pelos políticos. Mas há outras formas de controle social ou outros meios de política criminal aptos a aplacar o problema. [...] poder-se-iam adotar regras que pudessem ser aplicadas em qualquer país, nos casos de crimes de corrupção, tráfico de drogas e lavagem de dinheiro etc., assim como em tratados internacionais deveriam ser instituídos instrumentos eficazes, tornando compatível a legislação própria com a legislação alienígena, visando o maior interesse dos povos, a dignidade, a cidadania e o bem comum. E, no âmbito preventivo-administrativo, novas opções poderiam ser criadas, como a reestruturação empresarial, a inserção de agentes fiscalizadores dentro das empresas, uso mais alargado de auditorias, políticas de sanidade empresarial, com a demissão imediata de funcionários desonestos, prática de termos de

Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 138.

⁷⁰ *“La criminalización de la infracción tributaria puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que sabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto La infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos. El primer planteamiento parece acertado. El segundo inadmisibile, porque pretende usar la pena criminal, con fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva un fracaso del propio sistema fiscal.”* Apud MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 202.

ajustamentos com o Ministério Público e também por ele, ajuizamento de ações civis públicas ou de reparação de danos, comissões de trabalhadores, de consumidores etc⁷¹.

O argumento, em linhas gerais, da doutrina que defende a limitação ou a não-intervenção penal no domínio econômico é de que os tributos seriam criados por normas de rejeição social, sem qualquer carga de conteúdo moral que lhes prestasse suporte, de modo que o seu descumprimento se assemelharia a uma desobediência civil ou a uma objeção da consciência⁷².

Ora, é de fácil constatação a impotência do Direito Civil e, ainda que sancionatória, a do Direito Administrativo. As sanções administrativas geralmente não possuem poder preventivo e dissuasório, próprio das penas criminais, e, quando pecuniárias, acabam por integrar os ajustes contábeis das empresas, tornando-se riscos calculáveis⁷³.

Poderiam, pois, nessa linha, ser superadas sem grandes dificuldades pela própria pujança financeira do infrator ou até mesmo integralizadas aos próprios preços praticados na comercialização dos serviços e produtos dos criminosos econômicos, em uma avaliação de custo-benefício capaz, inclusive, de incentivar a prática dos delitos que se quer combater. Seria, em última análise, a transposição da penalidade ao próprio consumidor⁷⁴.

Os delinquentes econômicos realizam uma ação delitiva com certa dose de racionalidade, na medida em que fazem verdadeiro cálculo dos custos e vantagens que cada ação proporciona. Esses sujeitos, portanto, somente cometerão um fato delitivo se a sanção esperada for inferior às vantagens privadas esperadas com a realização do ato.

⁷¹ CIPRIANI, Mário Luís Lírio. Direito penal econômico e legitimação da intervenção estatal. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Org.). **Direito Penal Secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 461.

⁷² RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: ESMPU, 2011, p. 356.

⁷³ Jorge de Figueiredo Dias apud RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: ESMPU, 2011, p. 361.

⁷⁴ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: ESMPU, 2011, p. 361.

Semelhante linha de raciocínio apresenta Schünemann, ao sustentar “que o mecanismo específico de eficácia do direito Penal – diferentemente do Direito Administrativo ou Civil – consiste em estabelecer custos muito superiores aos benefícios do delito”⁷⁵.

Por isso, proteger o Estado destes malfeitores poder ser considerado uma política de justiça social. Nesse sentido, qualquer rejeição à ideia dos crimes do colarinho branco como delitos, relegando-os ao âmbito sancionador meramente administrativo, os tornaria insuscetíveis de punições proporcionais à lesividade das condutas praticadas e à importância dos bens jurídicos atingidos.

É, portanto, imperioso que o Estado intervenha de forma enérgica nesses casos, procurando efetivar, por meio do *jus puniendi*, os princípios corolários do Estado Democrático de Direito.

Não é, todavia, o que se tem verificado na atividade legiferante, nem tampouco o que se praticado nos tribunais pátrios.

Nesse propósito, uma análise do histórico legislativo e jurisprudencial ocorrido no Brasil no que tange aos crimes de sonegação fiscal – artigo 1º, incisos I a IV da Lei nº 8.137/1990 – é o que será abordado nas linhas que se sucedem, deixando certo que o estudo será regido em torno das nuances que deram origem a Súmula Vinculante número 24 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece que “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” em flagrante criação de manto sagrado de impunidade aos criminosos do colarinho branco sonegadores de impostos.

⁷⁵ Apud FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 37.

2 DO ESTÍMULO A SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Na esteira do que se vem expondo, é evidente que o mercantilismo, a revolução industrial, o desenvolvimento do capitalismo e, num âmbito ampliativo, o processo de globalização, produziram um complexo alargamento das relações econômicas entre as diferentes sociedades. Via de consequência, verificou-se um incremento da criminalidade econômica para além da já tradicionalmente conhecida.

O Brasil, na tentativa de fazer frente a esse crescimento, e no rastro de um propósito mundial, notadamente a partir da década de 1980, vislumbrou um aparato legislativo tendente à aprovação de diversas leis tratando da criminalização dos delitos do colarinho branco⁷⁶.

Este trabalho, conforme já explicitado, principalmente no capítulo que se sucede, aponta como relevo principal a análise da produção legislativa e jurisprudencial em torno dos delitos contra a ordem tributária, especialmente para tratar dos efeitos da decisão administrativa na configuração do crime de sonegação fiscal.

Com efeito, em dezembro de 2003, o Supremo Tribunal Federal pôs termo a uma discussão de há muito arrastada e que se referia ao prévio exaurimento da via administrativa nos delitos tributários.

Veio à lume, pois, o malfadado Habeas Corpus nº 81.611/DF para o fim de determinar que sem lançamento definitivo do tributo não há justa causa para a persecução penal por crime tributário.

Como se poderá averiguar, o precedente citado se funda em um rosário de equívocos⁷⁷, o que se tornou ainda mais evidente nos debates que levaram a edição da já mencionada Súmula Vinculante nº 24 do Pretório Excelso.

⁷⁶ CIPRIANI, Mário Luís Lírio. Direito penal econômico e legitimação da intervenção estatal. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Org.). **Direito Penal Secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 450.

⁷⁷ A esse respeito, ver: FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 173-185; Idem. A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa – Ainda sobre os problemas derivados dos precedentes do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que decidido no HC nº 90.795-PE. **Revista Direito e Democracia**. Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, vol. 9, n. 1, jan./jun.2008, p. 184.

2.1 Da evolução legislativa e jurisprudencial

A análise da prejudicialidade do processo administrativo no crime tributário demanda a realização de histórico, destacando os principais pontos do longo percurso legislativo e jurisprudencial que a matéria sofreu desde a década de 1960. Pois bem.

Com o advento da Lei 4.357/64, iniciou-se em terras brasileiras mais uma dentre tantas acirradas discussões jurídicas sobre a importância e os reflexos do prévio exaurimento da via administrativa para tipificação dos crimes tributários.

A mencionada lei criminalizou como apropriação indébita o não recolhimento de importâncias do Imposto de Renda descontados pelas fontes pagadores, como também o não recolhimento de valores do Imposto de Consumo e do Imposto do Selo. De acordo com o artigo 11, § 2º, do dispositivo, se houvesse o recolhimento dos débitos existentes antes da decisão administrativa de primeira instância, caberia a extinção da punibilidade.

No entanto, o § 3º do mesmo artigo 11 assim estipulava:

Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.⁷⁸

Por isso, já em 1973, Manoel Pedro Pimentel “entendia que tal dispositivo condicionava a ação penal à representação da Procuradoria da República”⁷⁹.

Contudo, ainda antes que os tribunais pátrios pudessem posicionar entendimento sobre o assunto, foi editada a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que instituiu os crimes de sonegação fiscal. Previa o seu artigo 7º:

as autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos

⁷⁸ BRASIL. **Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acesso em 27 nov. 2012.

⁷⁹ Apud GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio Exaurimento da Via Administrativa e Crimes Tributários. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 85.

comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.⁸⁰

E seus parágrafos:

§ 1º. Se os elementos comprobatórios forem suficientes, o Ministério Público oferecerá, desde logo, denúncia.

§ 2º. Sendo necessário esclarecimentos, documentos ou diligências complementares, o Ministério Público os requisitará, na forma estabelecida no Código de Processo Penal.

Ainda, o Decreto-Lei 326/1967, que tratava do recolhimento do imposto sobre produtos industrializados determinava em seu artigo 2º, parágrafo único, que:

A ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República à qual a autoridade de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinada a comprovar a existência do crime, logo após decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.⁸¹

Em 17 de outubro de 1984, com amparo das mencionadas legislações, foi editada a Súmula 609 do Supremo Tribunal Federal, que determina que “é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

Anos depois, entrou em vigor a Lei 9.249, de 1995, a qual teve vetado seu artigo 34, § 1º, dispositivo pelo qual se ensejava a representação fiscal somente após decorrido o processo administrativo fiscal em que se verificasse a existência, em tese, de crime. As razões do veto mencionavam que:

Esse dispositivo é contrário ao interesse público por impedir a atuação rápida do Ministério Público visando à instauração do processo penal, pois prevê que os órgãos fazendários só podem comunicar-lhe ocorrência de crime fiscal após o término do correspondente processo administrativo, o que, pelo espaço de tempo demandado em sua tramitação, terminaria por constituir elemento altamente estimulador do inadimplemento de obrigações tributárias e da prática de delitos em espécie.⁸²

⁸⁰ BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 27 nov. 2012.

⁸¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 326, de 8 de maio de 1967**. Dispõe sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0326.htm>. Acesso em 27 nov. 2012.

⁸² BRASIL. **Mensagem de veto nº 1.532, de 27 de dezembro de 1995**. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-veto-23525-pl.html>>. Acesso em 27 nov. 2012.

A situação, porém, no ano seguinte, já foi objeto de alteração. Era o surgimento do polêmico artigo 83 da Lei nº 9.430/1996 que assim dispunha:

A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.⁸³

Regulamentando o artigo acima citado, o Decreto 2.730/1998, no artigo 1º, relacionou as formalidades que deveriam ser seguidas para consecução da representação fiscal a que faz referência a norma:

O Auditor Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrentes de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese: I – crime contra a ordem tributária, tipificado nos artigos 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990; II – crime de contrabando ou descaminho.⁸⁴

Por sua vez, o artigo 2º do referido Decreto estipulou as situações em que, após o término definitivo do processo administrativo-fiscal, os autos da representação deveriam ser encaminhados para o Ministério Público:

I – mantida a imputação de multa agravada, o crédito de tributos e contribuições, inclusive acessórios, não for extinto pelo pagamento;

II – aplicada, administrativamente, a pena de perdimento de bens, estiver configurado, em tese, crime de contrabando ou descaminho.

Como é possível verificar, tudo gira em torno do malsinado artigo 83 da Lei nº 9.430/1996, que desde a sua edição vem tramando uma espécie de controle político em torno dos crimes de sonegação fiscal.

⁸³ BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 27 nov. 2012.

⁸⁴ BRASIL. **Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998**. Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação Fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm>. Acesso em: 27 nov. 2012.

Se, antes desse dispositivo, o agente do fisco podia fazer comunicação imediata ao Ministério Público ao tomar ciência por meio de fiscalização da ocorrência de crimes, a partir dele, o procedimento se restringiu.

Não foi por outra razão que acabou sendo questionado por meio da Ação Direta de Constitucionalidade nº 1.571/DF, que se fundava nos artigos 1º, 2º, 3º, 5º, caput e inciso XXXV, artigo 37, caput, artigo 60, § 4º, inciso III, artigo 129, inciso I e artigo 170, todos da Constituição Federal.

A alegação era de que se estaria criando uma condição de procedibilidade e violando o disposto no artigo 129, inciso I, da Constituição Federal⁸⁵, ao limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal, bem como restringindo os poderes para a propositura da ação penal.

O Supremo Tribunal Federal, porém, afastou este entendimento e decidiu que a norma se dirigia apenas ao agente fiscal, não ao Órgão Ministerial, motivo pelo qual não haveria nenhum vício de inconstitucionalidade. É o que se verifica da ementa, *in verbis*:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei nº 9430, de 27.12.1996, art. 83. 3. Argüição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da Constituição, ao condicionar a notitia criminis contra a ordem tributária "a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário", do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 4. Lei nº 8137/1990, arts. 1º e 2º. 5. Dispondo o art. 83, da Lei nº 9430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo notitia criminis, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8137/1990. 6. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei nº 9430/1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7. O art. 83, da Lei nº 9430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. 8. Relevância dos fundamentos do pedido não

⁸⁵ Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 22 nov. 2012.

caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9. Medida cautelar indeferida^{86 87}.

Malgrado tenha a ementa feito valer a norma do artigo 15 da Lei nº 8.137/1990⁸⁸, bem como a já mencionada Súmula 609 da Suprema Corte, a decisão deixara transparecer que em breve estaria a persecução penal condicionada a um pronunciamento administrativo.

Nessa órbita – e coincidentemente no mesmo dia - veio à evidência o Habeas Corpus nº 81.611/SP, que alterou absolutamente o panorama, modificando o entendimento até então consolidado de que os crimes materiais independiam do esgotamento da questão na via administrativa.

No julgamento, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, o Plenário do STF passou a entender que a tipificação dos crimes materiais contra a ordem tributária deveria aguardar o lançamento do tributo na esfera administrativa. Nesse sentido, a ementa:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e

⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa**. ADI 1571/UF. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Procurador-Geral da República e Presidente da República, Congresso Nacional. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 10 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24.SCLA.+E+1571.N.UME.%29+OU+%28ADI.ACMS.+ADJ2+1571.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 20 ago. 2012.

⁸⁷ A ADI nº 1571-1, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes (em razão da aposentadoria do Ministro Néri da Silveira), por maioria, foi julgada improcedente e firmou a constitucionalidade do artigo 83, caput, da Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, vencidos o Ministro Carlos Britto e a Ministra Ellen Gracie, que julgavam procedente e declaravam a inconstitucionalidade do respectivo dispositivo. Decisão plenária, proferida em 10/12/2003, publicada no Diário da Justiça da União em 30/04/2004, p. 27.

⁸⁸ Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal. BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 27 ago. 2012.

às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.^{89 90}

Não obstante à conclusão a que se chegou (falta de justa causa para oferecimento da ação penal enquanto não esgotado o processo na esfera administrativa), não houve unanimidade em relação aos fundamentos para essa falta de justa causa.

Além disso, da análise dos demais argumentos esposados, verifica-se ter havido equívoco na eleição de premissas, bem como nas conclusões que levaram ao resultado do julgado.

De qualquer sorte, em 11 de dezembro de 2009, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento acerca da necessidade desse exaurimento da instância administrativo-fiscal como condição para que o Ministério Público pudesse dar início à persecução criminal dos crimes de sonegação fiscal através da publicação da Súmula Vinculante nº 24, que estabelece que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto, no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

2.2 Do equívoco da Suprema Corte

Antes de mais nada – não obstante o fato de que os objetivos não estão em demonstrar os vícios formais na edição do enunciado da súmula, mas de sua natureza –, convém ressaltar que o conteúdo objeto do dogma vinculante nº 24 se trata de matéria eminentemente infraconstitucional.

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa.** HC 81.611/DF. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 dez. 2003. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

⁹⁰ Em razão de ter omitido do fisco receitas decorrentes da prestação de serviços, o paciente foi processado por violação do artigo 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90 c/c o artigo 71, do Código Penal (sonegação de R\$ 490.449,13). Impetrou então habeas corpus perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região o qual restou indeferido. Desse resultado, ajuizou recurso ordinário ao Superior Tribunal de Justiça (Recurso em Habeas Corpus nº 9.191), também indeferido. Interpôs recurso extraordinário (RE nº 191.029), indeferido na origem e não conhecido o agravo (AI nº 336.299), eis que intempestivo. Seguiu-se agravo regimental, igualmente denegado. Interpostos 5 embargos declaratórios, todos rejeitados. Daí, pois, a impetração do *writ* pleiteando o trancamento da ação penal com alegação de haver constrangimento ilegal pelo recebimento da denúncia enquanto ainda pendente de apreciação impugnação do lançamento apresentada em sede administrativa, consoante facultado pelo Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal. Em posição minoritária, os Ministros Joaquim Barbosa, Carlos Britto e Ellen Gracie não aderiram à sustentação.

De acordo com o que dispõe o artigo 103-A da Carta Política⁹¹, o Supremo Tribunal Federal poderá, depois de reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que terá efeito vinculante.

Destarte, ao se editar enunciado que trata de assunto relacionado a tipificação de crimes de sonegação fiscal previstos em lei federal – infraconstitucional, portanto – se está agredindo dispositivo expresso da Constituição. Tal observação, inclusive, foi feita no âmbito dos debates da proposta de aprovação da súmula vinculante pelo Ministro Ricardo Levandowski⁹², que expôs que o enunciado refletiria decisões que são tomadas relativamente a temas infraconstitucionais.

Independentemente dessa observação, para análise da essência do enunciado vinculante em voga é prudente que se observem, prefacialmente, algumas nuances do precedente número um – HC nº 81.611-SP –, que culminou na reprodução da súmula pelo Tribunal Superior.

No que se refere ao objeto do mencionado Habeas Corpus, pode-se extrair do voto-condutor, de lavra do Ministro Sepúlveda Pertence, inicialmente, três conclusões⁹³.

A primeira diz respeito a incondicionabilidade da ação penal, que continua permitindo ao Ministério Público a propositura da ação penal independentemente de qualquer iniciativa condicionante da administração tributária.

A segunda está relacionada a natureza do tipo penal previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90, que é material, de resultado, enquanto aqueles previstos nos incisos do artigo 2º da mesma lei são considerados formais.

⁹¹ Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em 29 nov. 2012.

⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Ricardo Lewandowski**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 10. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Sepúlveda Pertence**. HC 81.611/DF. Habeas Corpus. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 dez. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

A terceira, por seu turno, é de que em face da competência privativa da Administração para constituir o crédito tributário, não se pode afirmar, sequer para instauração da ação penal, a ocorrência desse pressuposto enquanto não se opere “trânsito em julgado” da decisão final do processo administrativo.

A respeito dessas conclusões, posiciona-se Douglas Fischer, com exatidão:

Com efeito, a primeira questão a ser destacada é que o Poder Judiciário, no sistema vigente, não pode ficar vinculado e jungido às conclusões advindas da seara administrativa. O monopólio da jurisdição é seu, não da administração. Do contrário, como percucientemente intuiu o Ministro Moreira Alves nos debates do *leading case*, ‘a administração é soberana para dar até imunidade penal’.

Tal como já defendido em outra oportunidade, por intermédio dessa interpretação se está conferindo, na prática, efeito vinculante a uma decisão administrativa, quando, salvo exceções, sequer decisões emanadas do próprio Supremo Tribunal Federal ostentam tal característica. Na prática, o Supremo Tribunal Federal fez do Conselho de Contribuintes verdadeira suprema corte fiscal e criminal nos delitos desse jaez.

Além disso, reconhecer-se-ia o efeito de ‘coisa julgada material’ a uma decisão administrativa (extrajudicial), que não poderia, a partir de sua prolação, ser enfrentada na esfera judicial, mesmo por aqueles que não tenham participado do procedimento administrativo, como, exemplificativamente, o Ministério Público ou a autoridade policial, em procedimento investigatório.

Mais grave, a subjugação do Poder Judiciário à decisão da esfera administrativa implica supressão de jurisdição, não obstante a sociedade tenha justamente no Poder Judiciário a possibilidade, constitucionalmente consagrada, de ver apreciada qualquer lesão a direito, ou mesmo ameaça de sua ocorrência (art. 5º, XXXV, da CF/88). Excluir a sindicabilidade de um ato administrativo do Poder Judiciário não só fere a regra em comento, como também implica que, por parametricidade, sendo a decisão administrativa contrária os interesses do contribuinte-criminoso, no âmbito criminal não mais se discuta acerca da materialidade do crime, o que, por igual, não se mostra razoável.⁹⁴

A despeito disso, o exame do aresto permite concluir que o principal problema girou em torno da indefinição quanto a natureza da discussão na esfera administrativa.

Basicamente, três foram os fundamentos concorrentes: a) condição de procedibilidade; b) elemento normativo do tipo, ausente enquanto não houver trânsito em julgado normativo; c) condição objetiva de punibilidade.

O voto do relator no *leading case* concluiu que o exaurimento seria uma condição objetiva de punibilidade. *In verbis*⁹⁵:

⁹⁴ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 177-178.

⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Sepúlveda Pertence**. HC 81.611/DF. Habeas Corpus. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10

Cuida-se, sim, de hipótese extraordinária – posto que não única -, quando não a tipicidade, a punibilidade da conduta do agente – malgrado típica – está subordinada à decisão de autoridade diversa do juiz da ação penal.

Por isso – se não se quer, para fugir da polêmica desnecessária, inserir a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento entre os elementos do tipo do crime contra a ordem tributária – a questão apenas se desloca da esfera da tipicidade para a das condições objetivas de punibilidade.

A legitimidade dessa categoria das condições objetivas de punibilidade, sabidamente, não é aceita sem resistências na doutrina penal, sobretudo pela erosão, que dela pode advir, na linha do art. 44 do Código Penal Italiano, de princípios do Direito Penal da Culpa.

Não obstante, penso – afastados os casos em que seria possível a sua inserção no tipo, para, conseqüentemente, reclamar-se a sua compressão nas raias da culpa do agente -, que há, sim, espaço para a admissão de verdadeiras condições objetivas de punibilidade, inconfundíveis com os elementos do tipo.

[...]

Mas [...] prefiro recordar outro caso de condição objetiva de punibilidade, geralmente indicado pela doutrina e melhor assimilável à espécie: o da sentença de falência, em relação aos crimes falimentares, inclusive os de dano.

A equação é semelhante à da espécie: nesta – sempre no suposto da sua retroatividade -, à data do fato gerador da obrigação tributária ou, pelo menos, àquela do lançamento originário, o crime material contra a ordem tributária, desde então, estaria consumado.

Não obstante, a sua punibilidade [...] estará subordinada à superveniência da decisão definitiva do processo administrativo de revisão do lançamento [...]: só então o fato – embora, na hipótese considerada, já aperfeiçoada a sua tipicidade – se tornará punível.

Há, todavia, contradição irrefutável na tese.

De igual modo em que se defende que o exaurimento da esfera administrativa se constituiria em condição objetiva de punibilidade, reconhece-se que o crime não estaria consumado enquanto não sabido o montante de tributo suprimido ou reduzido a ser apurado no procedimento administrativo.

Daí porque necessário esclarecer no que consiste de fato uma condição objetiva de punibilidade. De acordo com Bettiol⁹⁶, há “casos determinados nos quais o legislador, embora considerando estruturalmente perfeito um crime, faz depender a punibilidade do fato delituoso da verificação de ulterior evento”. Assim, o critério apresentado:

dez. 2003, p 15-34. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

⁹⁶ Apud FISCHER, Douglas. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24/STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa; AMORIM, Pierre Souto Maior Coutinho de. **Tributo a Afrânio Silva Jardim**: escritos e estudos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p 55-94.

isola a condição de punibilidade dos elementos do fato, e enquanto o fato é o complexo dos elementos materiais reconduzíveis à ação humana, a condição de punibilidade deve encontrar-se fora de qualquer repercussão que a ação humana possa ter sob o aspecto da causalidade física ou da psicológica. Como afirmou Delitala com exatidão, a condição de punibilidade deve encontrar-se fora de qualquer relação causal com a ação humana.⁹⁷

Para o autor, se a condição se “encontra em relação de dependência causal com a ação, no sentido de que possa ser considerado como efeito embora remoto da ação, tal evento não poderá ser considerado condição de punibilidade, mas será elemento constitutivo do fato”⁹⁸.

E é essa justamente a situação que se apresenta: a sonegação do tributo se encontra em relação de dependência causal com a ação do autor do crime, de forma que não pode ser considerada como condição objetiva de punibilidade.

O saudoso penalista Nelson Hungria, sobre as condições objetivas de punibilidade, explica que ocorrem quando a punição da conduta penalmente ilícita fica condicionada a “circunstâncias extrínsecas ao crime, isto é, diversas da tipicidade, da injuricidade e da culpabilidade”⁹⁹. Ainda, afirma que são chamadas de condições objetivas porque “nada têm a ver com o crime em si mesmo, pois *estão fora dele* (não há confundir as condições em apreço com os chamados ‘pressupostos’ do crime, isto é, fatos ou situações preexistentes, a que a lei subordina o reconhecimento de determinado crime ou grupo de crimes)”¹⁰⁰.

No decorrer dos debates do julgamento do Habeas Corpus, o Ministro Joaquim Barbosa – o qual apresentou voto vista por divergir ligeiramente do relator Ministro Sepúlveda Pertence -, esclareceu com maestria que o exaurimento da instância administrativa deve ser considerado um elemento adicional de comprovação da materialidade do crime:

Ora, o crime de sonegação fiscal é de fácil compreensão. Praticada a conduta descrita no tipo penal e produzido o resultado, que é a supressão do tributo ou da contribuição, está consumada a prática do ilícito penal. Noutras palavras, nesse tipo de crime o delito se consuma quando se verifica que o resultado lesivo ao Fisco.

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. V. I, tomo II, p. 28-29.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

Observe-se que o resultado naturalístico é descrito no próprio tipo, o que faz a doutrina classificar esses crimes como crimes de resultado (de dano ou materiais).

Assim, não me parece razoável acrescentar aos elementos do crime algo que o legislador nele não quis incluir. A decisão da autoridade administrativa acerca da impugnação do contribuinte poderá ter duas naturezas distintas. Se ela for no sentido de indeferir a impugnação do contribuinte e confirmar a existência do débito tributário, constituirá um elemento adicional de comprovação da materialidade do crime.¹⁰¹

Em suma, concluiu o Ministro que se o *ius puniendi* do Estado surge com o fato punível que, em regra, ocorre com a consumação do delito, a punibilidade não pode estar condicionada a qualquer evento futuro. O que difere, entretanto, dos casos em que se apresente condição objetiva de punibilidade, pois neles, embora consumado o delito, o fato ainda não é punível, não havendo se falar em pretensão penal.

Portanto, se houver o reconhecimento de que é com a decisão administrativa que há a definição da supressão ou redução do tributo, não há possibilidade de se falar em hipótese que se seja adequada a condição objetiva de punibilidade.

O Ministro Cezar Peluso, por seu turno, argumentou que se tratava na verdade de elemento normativo do tipo (observação que pode ser conferida pela própria ementa do julgado quando faz referência expressa a tal conclusão, reflexo do que foi defendido em seu voto). Eis excerto do que pronunciou: “Prefiro, por simplificação, identificar a referência do texto a *tributo*, no caso, como elemento normativo do tipo, que, como se sabe, é sempre produto de um juízo legal de valor e, portanto, dado cultural, que guarda aqui caráter extralegal”¹⁰².

Na esteira do pensamento de Douglas Fischer – um dos únicos que se propôs a tão detida análise do tema¹⁰³ – não se trata, tecnicamente, de elemento normativo do tipo, mas sim de elemento objetivo do tipo¹⁰⁴.

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Joaquim Barbosa**. HC 81.611/DF. Habeas Corpus. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 dez. 2003, p. 79-101. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Cezar Peluso**. HC 81.611/DF. Habeas Corpus. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 dez. 2003, p. 106-118. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

¹⁰³ Ver, nesse sentido, FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 173-185; Idem. A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa – Ainda sobre os problemas derivados dos precedentes do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que decidido no HC nº 90.795-PE.

Com efeito, a constatação do que é tributo suprimido ou reduzido não mantém dependência de valoração ou interpretação, mas de simples aplicação do que determina a legislação adequada.

Em outras palavras, o ato administrativo de lançamento tributário praticado pela autoridade fiscal – e sua futura confirmação nas instâncias administrativas - não é condição de possibilidade para existência do tributo.

Tal raciocínio se coaduna a toda conjuntura do ordenamento jurídico pátrio em matéria penal, uma vez que é adotada, no Brasil, para determinação do momento de ocorrência do crime, a Teoria da Atividade, sendo considerado “praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”¹⁰⁵.

Até porque a lesão ao bem jurídico está ligada a obrigação tributária, essa, sim, perfectibilizadora do tipo penal, que não deve ser confundida com o lançamento tributário – como ato administrativo para geração de crédito tributário.

Evidente, pois, nesse aspecto, a confusão levada a cabo pelo Pretório Excelso, que perpetrou verdadeira confusão entre Direito Penal como *ultima ratio*, obrigação tributária, crédito tributário e exigibilidade do crédito.

Em doutrina anterior às discussões do HC 81.611/SP, Alécio Adão Lovatto já observava que:

existe, na área penal tributária, um equívoco consistente em considerar que o crime se consuma quando se consolida o crédito tributário. Desloca-se, desta forma, para a exigibilidade do crédito tributário a questão. Improcede a argumentação. A exigibilidade é relevante para o exaurimento do crime tributário, não para a consumação. Para esta importa: a) que o tributo devido e, sendo devido, o agente tenha usado uma das condutas de falsidade para que o tributo fosse reduzido ou suprimido, nos casos do art 1º; b) que tenha havido falsidade com o fim de reduzir ou suprimir independentemente do resultado [...].¹⁰⁶

Revista Direito e Democracia. Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, vol. 9, n. 1, jan./jun.2008; Idem. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24/STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa; AMORIM, Pierre Souto Maior Coutinho de. **Tributo a Afrânio Silva Jardim**: escritos e estudos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p 55-94.

¹⁰⁴ FISCHER, Douglas. A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa – Ainda sobre os problemas derivados dos precedentes do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que decidido no HC nº 90.795-PE. **Revista Direito e Democracia.** Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, vol. 9, n. 1, jan./jun.2008.

¹⁰⁵ Artigo 4º do Diploma Penal. BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940.** Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em: 29 nov. 2012.

¹⁰⁶ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários.** Aspectos criminais e processuais. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 142-143.

Assim, o crime de sonegação fiscal se consuma com a ação – comissiva, no caso – de suprimir ou reduzir tributo mediante alguma conduta, sendo que a ocorrência ou não da infração não pode ser condicionada a ato administrativo de lançamento de tributo.

Sem embargo dessas considerações, a Súmula Vinculante nº 24 foi editada a fim de pacificar o entendimento dos tribunais acerca do exaurimento da via administrativa na tipificação da sonegação fiscal.

São expressivos, todavia, os debates havidos na condução da aprovação (pelo menor quórum) do enunciado.

Novamente o Ministro Joaquim Barbosa – que nos debates do precedente número um que levou a proposta de súmula, já havia se pronunciado de forma desfavorável à aprovação – levantou importante questão no que diz respeito à sumulação de matéria criminal em caráter vinculante.

Aparentemente prevendo a confusão que, doravante, seria perpetrada pela jurisprudência dos escalões inferiores do judiciário, referiu que

com o passar o tempo, e em razão da multifacetariedade intrínseca do fenômeno criminal, haverá, sem dúvida, uma tendência inevitável à obsolescência da súmula e a conseqüente necessidade, para esta Corte, de revogá-la ou de proceder às sucessivas clarificações.¹⁰⁷

No mesmo sentido, a Ministra Ellen Gracie¹⁰⁸:

Matéria penal não é matéria de preferência para que haja sumulação. E nem a súmula pode surgir com a vocação de ser alterada. Se o seu objetivo é justamente a segurança jurídica, ela deve, na medida do possível, ser escrita em mármore para ser permanente, perene, para demonstrar rumos para o futuro. É evidente que até as pedras de mármore caem dos edifícios mais ilustres e que modificam e que se alteram. No entanto, ela não pode partir, ela não pode ter como ponto inicial, uma necessidade de alteração.

¹⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Joaquim Barbosa**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 16. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

¹⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministra Ellen Gracie**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 29. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

O ponto fulcral da discussão, contudo, deu-se em torno da temática do funcionamento da prescrição.

Em um primeiro aspecto, porque o enunciado silenciava a esse respeito. Já de outro lado, porque a matéria sequer poderia ser objeto de sumulação vinculante, haja vista se relacionar a conteúdo infraconstitucional.

Quanto a omissão de qualquer referência a questão prescricional, os Ministros Joaquim Barbosa e Ellen Gracie – percucientemente – e novamente preocupados com as consequências da provável aprovação de um enunciado daquele calibre, alertaram aos demais dos perigos que estariam por vir.

Do voto de Barbosa se extrai:

a presente proposta de súmula vinculante é incompleta, pois ela omite um aspecto crucial que foi amplamente discutido, aqui, durante o julgamento do *leading case*, e que conta de inúmeros outros julgados proferidos pelas duas Turmas deste Tribunal sobre a matéria.

Leio os seguintes trechos do acórdão do HC nº 81.611 e de vários outros, inclusive de minha relatoria, em que há a seguinte complementação ‘suspensão, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.’

A proposta de súmula vinculante não aborda esse último aspecto que consta dos nossos precedentes. Ela se omite, completamente, sobre esse tópico.¹⁰⁹

A Ministra Gracie, por sua vez, denota que “a questão da prescrição evidentemente está ausente, e ela consta dos precedentes”. E prossegue:

Ela constou sempre dos precedentes. Em todos os casos em que, democraticamente, me curvo à decisão do Plenário, eu tenho feito referência expressa a essa questão da prescrição que é esclarecimento devido, é esclarecimento necessário não apenas às instâncias inferiores, mas a toda população brasileira, aquela população brasileira que paga impostos, aquela população brasileira que não sonega impostos. Eu vejo que, com estas restrições todas, baseada em dúvidas, não pode construir-se uma súmula vinculante.¹¹⁰

Como se observa, as ponderações em relação à aprovação da súmula giravam em torno de como ocorreria o prazo prescricional, já que, em que pese

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Joaquim Barbosa**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 16-17. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministra Ellen Gracie**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 30. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

constar de todos os precedentes que levaram a sua proposta, o texto do enunciado era omissivo no ponto.

A outra questão que gerou divergência entre os julgadores dizia respeito à possibilidade de constar no texto da súmula a previsão de como ocorreria o prazo prescricional, pois – como já dito – a matéria era tratada em todos os precedentes que deram origem à proposta.

Nesse sentido, a discussão foi afluída entre os Ministros:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUZO – Sr. Presidente, só para eu dizer que a premissa do raciocínio do eminente Joaquim Barbosa é que a questão da prescrição é duvidosa. Por isso mesmo não é objeto da súmula. O dia que pacificarmos nós aprovamos a súmula.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Mas a súmula vai lançar dúvida.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUZO – A dúvida já existe na cabeça de alguns, Ministro.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – E mais, o que estou dizendo é que esse aspecto constou do *leading case* e de vários outros precedentes. Eu não vejo razão para omiti-lo da súmula.

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI – Mas ele pode fazer parte de outra súmula.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUZO – Podemos fazer uma súmula com a proposta de súmula.¹¹¹

Durante a argumentação acerca da inclusão de prazo prescricional no dogma, o Ministro Ricardo Lewandowski acabou levantando questão importantíssima. Disse o julgador: “E outra, essa matéria seria infraconstitucional, não é nem constitucional”¹¹². E Complementou o Ministro Cezar Peluso: “E realmente sobre matéria infraconstitucional não pode haver súmula.”¹¹³ Mais adiante, reforçou novamente Lewandowski: “Porque eu ponderaria, que a súmula é editada com base

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Debates**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 23. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

¹¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Debates**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 25. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Debates**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 26. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

em reiteradas decisões da Corte em matéria constitucional. E entendo, com todo respeito, que a prescrição é matéria infraconstitucional”¹¹⁴.

Impossibilitados de incluir no enunciado o direcionamento do tema em relação a prescrição, os Ministros, ainda que diante de divergência, acabaram compactuando com o argumento de que a forma de funcionamento da prescrição é consequência necessária da tese da súmula.

Destarte, concluiu-se que o curso da prescrição fica suspenso enquanto o processo administrativo de lançamento definitivo do crédito tributário não findar, já que antes disso, não pode se considerar que há crime e, se crime não há, não começa a prescrição.

Diante, todavia, da confusão perpetrada, há quem diga que a prescrição penal corre do fato, mas que a denúncia só pode ser oferecida após o lançamento tributário. Essa tese, evidentemente, guarda amparo no silêncio do STF quanto ao tema no enunciado.

Contudo, como se vê, as discussões da proposta deixaram transparecer o entendimento do Pretório de que não há dúvidas de que antes do lançamento definitivo do tributo, não se inicia o curso da prescrição.

Não obstante ao todo o exposto, está estampado: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Conforme demonstrado, porém, o enunciado é baseado, sim, em inúmeros equívocos e, como não poderia ser diferente, perfectibilizou-se o que os Ministros Joaquim Barbosa e Ellen Gracie previam sobre o tema: confusão nos julgamentos ulteriores.

É exatamente sobre isso que se discorre adiante.

2.3 Da incoerência da jurisprudência

A abordagem do tema, a partir de agora, será no intuito de provar o equívoco estabelecido pela aprovação do enunciado de Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Debates**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 39. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

Para tanto, será analisada a atual jurisprudência acerca do tema, de modo a demonstrar as diferentes formas como os Tribunais têm tratado do assunto, consequência óbvia da confusão que a própria Corte Suprema enfrentou nos debates que aprovaram o dogma.

Tanto antes como depois da aprovação da súmula, alguns precedentes da jurisprudência são paradoxais e permitem comprovar a ausência de compreensão integral do que vêm se decidindo.

Nesse sentido é o se extrai da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

O julgamento do Habeas Corpus nº 92.299/SP restou assim ementado:

HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO. ALEGAÇÃO DE FALTA DE JUSTA CAUSA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 8.137/1990. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ENCERRADO. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. ORDEM DENEGADA.

1. Na esteira da compreensão firmada pelo Supremo Tribunal Federal, esta Corte vem entendendo não ser possível o indiciamento ou a deflagração, de ação penal pela prática do crime previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 enquanto não houver lançamento definitivo do tributo.

2. Apesar de ter sido oferecido denúncia antes do encerramento do procedimento administrativo, este já foi concluído, com lançamento definitivo do tributo, sendo a denúncia inclusive aditada pelo Ministério Público Estadual, não sendo de falar, dessarte, em falta de justa causa para a ação penal, tampouco para seu prosseguimento.

3. *Habeas corpus* denegado.¹¹⁵

Inicialmente o Tribunal remete ao *leading case* HC 81.611/SP (na época – agosto de 2009 -, ainda não havia o enunciado vinculante nº 24) para referir que a persecução penal só pode ocorrer após exaurimento da esfera administrativa.

Mas, daí, exsurge a contradição.

Na segunda parte da ementa, define a Corte que mesmo tendo sido a denúncia oferecida antes do encerramento do procedimento administrativo, este foi concluído posteriormente, motivo pelo qual deveria ser mantida a justa causa para manutenção da persecução penal.

Ora, partindo-se da premissa de que a consumação do crime somente se dá com o ultimato da esfera administrativa, impossível se cogitar espécie de convalidação da denúncia apresentada sem o requisito mínimo de prova da materialidade. A conclusão do aresto é confusa, incoerente.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa**. HC 92.299/SP. Relator: Ministro Paulo Gallotti. 03 ago. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200702387836&dt_publicacao=03/08/2009>. Acesso em: 03 dez. 2012.

Situação semelhante se apresentou no julgamento do HC 79.880/MG:

HABEAS CORPUS. ART. 337-A DO CÓDIGO PENAL E ART. 1º DA LEI Nº 8.137/1990. EXIGÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. CONCLUSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA. JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. PROSSEGUIMENTO DO FEITO.

1. Na esteira da compreensão firmada pelo Supremo Tribunal Federal, esta Corte vem entendendo não ser possível a deflagração de ação penal pela prática dos crimes previstos no artigo 337-A do Código Penal e no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 enquanto não houver lançamento definitivo do tributo.
2. Esse entendimento, contudo, deve ser afastado nas hipóteses em que o processo administrativo é concluído durante o curso do processo-crime, antes da prolação da sentença.
3. Se, embora o recebimento da denúncia tenha ocorrido anteriormente ao exaurimento da instância administrativa, visto que ainda encontrava-se pendente de julgamento o recurso então interposto, o crédito tributário restou definitivamente constituído, não é de falar em falta de justa causa para a ação penal, tampouco para seu prosseguimento.
4. Habeas corpus denegado.¹¹⁶

Em ambos os julgados se percebe que ainda que não haja materialidade (afinal, a tese que impera é de que a certeza do crime só advém da finalização na esfera administrativa), o entendimento oriundo da súmula vinculante nº 24 deve ser afastado nas hipóteses em que o processo administrativo é concluído durante o processo-crime, antes da prolação da sentença.

Significa dizer que, nesses casos, a jurisprudência do STJ têm admitido a instauração da ação penal mesmo sem a prova do crime, desde que esta passe a existir até a prolação da sentença.

Percucientemente, Douglas Fischer alerta que admitir uma decisão nesses termos, é o mesmo que imputar crime de homicídio a determinada pessoa, mesmo sem o evento morte ou sua comprovação, desde que o suposto réu efetivamente mate alguém ou surja prova do crime até a prolação da sentença¹¹⁷.

Hodiernamente – em fevereiro de 2012 -, o próprio Supremo Tribunal Federal reviu o posicionamento adotado no *leading case* HC 81.611/SP e, conseqüentemente, mitigou a utilização do enunciado sumular que dele se originou.

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** HC 79.880/MG. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. 03 ago. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200702387836&dt_publicacao=03/08/2009>. Acesso em: 03 dez. 2012.

¹¹⁷ FISCHER, Douglas. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24/STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa; AMORIM, Pierre Souto Maior Coutinho de. **Tributo a Afrânio Silva Jardim**: escritos e estudos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p 55-94.

A prova disso foi o afastamento, pela Primeira Turma do STF, por maioria de votos, da tese sumulada, sob fundamento de que a questão do término do processo administrativo-fiscal para ter-se a persecução criminal se mostrou construção pretoriana, e que a Lei nº 8.137/1990 não exige a necessidade de esgotamento da esfera administrativa para configuração do crime de sonegação fiscal.

O acórdão possui a seguinte ementa:

CRIME TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – PERSECUÇÃO CRIMINAL – NECESSIDADE.

Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização.

CRIME TRIBUTÁRIO – JUSTA CAUSA. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desaguarem em débito do contribuinte.^{118 119}

O Ministro Luiz Fux¹²⁰ assentou que no curso da ação penal houvera a constituição definitiva do crédito tributário de forma a se aplicar, como medida de rigor, o artigo 462 do Código de Processo Civil¹²¹.

Restou vencido o Ministro Dias Toffoli, que concedia a ordem e aplicava a Súmula Vinculante em razão de a denúncia ter sido apresentada e recebida antes do marco final do processo administrativo¹²².

¹¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa.** HC 108.037/ES. Relator: Ministro Marco Aurélio. 01 fev. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28108037.NUME.+OU+108037.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 dez. 2012.

¹¹⁹ O exame do inteiro teor do acórdão permite verificar que se tratava de um caso em que foi instaurada ação penal em decorrência de representação fiscal contra contribuinte que omitiu nas declarações de ajuste dos exercícios de 1999 a 2001, diversos valores levantados pelo exame de extratos bancários. A denúncia ocorreu em maio de 2003 e a inscrição na dívida ativa em fevereiro de 2004, quando estava em curso a instrução criminal e, portanto, antes da sentença condenatória que se deu em agosto de 2005, com trânsito em julgado em dezembro de 2012.

¹²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Inteiro Teor de Acórdão.** HC 108.037/ES. Relator Ministro Marco Aurélio. 01 fev. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28108037.NUME.+OU+108037.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 dez. 2012.

¹²¹ Art. 462. Se, depois da propositura da ação, algum fato constitutivo, modificativo ou extintivo do direito influir no julgamento da lide, caberá ao juiz toma-lo em consideração, de ofício ou a requerimento da parte, no momento de proferir a sentença. BRASIL, **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 03 dez. 2012.

¹²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Inteiro Teor de Acórdão.** HC 108.037/ES. Relator Ministro Marco Aurélio. 01 fev. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28108037.NUME.+OU+108037.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 dez. 2012.

É evidente, pois, a negação à vigência do artigo 83, da Lei nº 9.430/1996 que proíbe a representação fiscal para fins penais antes de exaurido o processo administrativo de lançamento tributário, ainda que declarada sua constitucionalidade pelo Órgão Plenário do próprio Tribunal na ADI nº 1.571/DF, conforme já referido anteriormente.

Negada também, a vinculação do Pretório à Súmula nº 24, sendo que o único que aparenta manter-se coerente é o Ministro Dias Toffoli.

Como se observa da análise do aresto mencionado, a necessidade de exaurimento da esfera administrativa deve ser observada caso a caso. Esse entendimento já havia sido esposado pela Ministra Ellen Gracie à ocasião dos debates da proposta da súmula vinculante nº 24 quando alertou que o precedente que deu origem ao entendimento que se discutia se deu em um caso em que se tratava “de um cidadão que havia construído e comercializado cerca de trinta e seis edifícios de apartamentos, e não havia recolhido um único centavo de imposto de renda na sua empresa, nem na pessoa física”¹²³. E enfatizou a necessidade de verificação casuística do tema:

Esse tema – com todas as vênias aos ilustres Colegas que a defendem, e de modo muito especial ao Ministro Cezar Peluso, que é o proponente -, não está – perdoem-me – cristalizado no Tribunal. O *leading case* e os casos trazidos à discussão, no Plenário, são extremamente diversos um do outro, desde o caso virtuoso de Augusto Boal, em que se verificava uma atrevida atuação administrativa contra um artista, com os seus papéis desorganizados. E o outro, que rememorei a propósito da lembrança do Ministro Carlos Britto, em que se tratava de um grande empresário sabidamente sonegador, a toda evidência sonegador de impostos.¹²⁴

Anteriormente a esse caso, em 2011, a Corte Suprema já indicava em alguns julgados a falta de coerência em decidir, ao afastar o entendimento sumulado a depender do caso concreto. É o que se pode verificar das ementas abaixo:

AÇÃO PENAL – DENÚNCIA – PARÂMETROS – LANÇAMENTO DEFINITIVO DE TRIBUTO – INEXIGIBILIDADE.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministra Ellen Gracie**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 31. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministra Ellen Gracie**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009, p. 31. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

Versando a denúncia, folha 100 a 129, esquema a envolver empresas visando à prática de sonegação fiscal, descabe exigir, para ter-se a sequência da persecução criminal, o término do processo administrativo-fiscal.¹²⁵

AÇÃO PENAL – TRANCAMENTO – EXCEPCIONALIDADE.

O trancamento da ação penal, na via do *habeas corpus*, surge no campo da excepcionalidade.

CRIME TRIBUTÁRIO – INFORMAÇÕES FALSAS. Surgindo da denúncia a notícia de falsidade quanto a informações sobre a constituição de empresa visando driblar o Fisco, inclusive com a utilização de interposta pessoa, descabe cogitar de inexistência de justa causa para o curso do processo.¹²⁶

Nos dois precedentes há evidente afastamento do entendimento exposto pela súmula a fim de se reconhecer justa causa para persecução penal, ainda que não haja lançamento definitivo do crédito tributário no âmbito administrativo-fiscal.

Nota-se, de tudo isso, que a confusão sobre o crime tributário em discussão está sedimentada nas jurisprudências dos tribunais pátrios. E a incoerência ocorre tanto no âmbito da Corte Suprema como nos escalões inferiores do judiciário, especialmente no Superior Tribunal de Justiça, comprovando a hipótese alertada por ocasião dos debates que levaram a edição do enunciado nº 24.

2.4 Da impunidade nos crimes de sonegação fiscal

Conforme demonstrado, os equívocos do Supremo Tribunal Federal na aprovação da Súmula Vinculante nº 24 acabaram redundando em confusão da jurisprudência – inclusive a da própria Corte Suprema – na questão da não tipificação dos crimes de sonegação fiscal antes do exaurimento definitivo na esfera administrativa de lançamento tributário.

A partir dessa premissa, o objetivo maior do trabalho se constitui na demonstração de que a principal consequência da equivocada tese levantada pelo STF é a da impunidade nos crimes de sonegação fiscal.

¹²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa.** HC 96.324/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. 17 ago. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2896324.NUME.+OU+96324.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 dez. 2012.

¹²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ementa.** HC 104.325/RN. Relator: Ministro Marco Aurélio. 30 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28104325.NUME.+OU+104325.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 dez. 2012.

Com efeito, a aprovação de súmula vinculante com tal conteúdo e com as implicações que dele decorrem deveria vir obrigatoriamente acompanhada de reflexão acerca das dimensões da sonegação fiscal no país.

Se houvessem métodos e estruturas eficientes para o combate à sonegação de impostos, seguramente poderia se cogitar o estabelecimento de programas de eliminação da pobreza extrema, de melhoria das condições de saúde, de educação, enfim, de tudo aquilo que se almeja para o país.

A cautela que deveria ter sido aplicada na apreciação do enunciado é a de que, não obstante se tente chegar a resultado que implique celeridade judiciária, somente se avança culturalmente levando-se em conta a segurança jurídica.

A sonegação e os crimes relativos à arrecadação tributária possuem tipificação legal específica, mas ao cidadão que incorrer na prática dessas condutas é dado o benefício previsto na súmula.

Em outras palavras, é retirado do Estado o *jus puniendi* apto a ensejar persecução criminal em razão da conduta cometida, incidindo-se requisitos não previstos em lei para o exercício da ação penal.

Por isso, o verbete dessa natureza, com efeito de aditar norma penal para incluir elemento que não compõe a configuração originária do tipo penal, é passo demasiadamente largo e desprovido da cautela necessária.

Nem se cogite alegar que o enunciado vinculante seria consentâneo de uma política de arrecadação tributária, pois ao se condicionar a persecução criminal a ato administrativo de lançamento tributário se está, ao fim e ao cabo, abrindo mão do tipo penal estabelecido pela legislação.

Deve-se lembrar que uma política de arrecadação de tributos não permite à sociedade que ganhe mais. Muito pelo contrário, o prejuízo é imenso, especialmente para aqueles que cumprem suas obrigações fiscais, pagando o preço módico por viverem em uma democracia sob à luz de regras estabelecidas.

A intervenção enérgica do Direito Penal – como *última ratio* - nos delitos desse jaez não detém caráter extravagante para lograr arrecadação. Antes ao contrário, vale-se como estímulo de combate a prática sonegatória.

É que nos crimes contra a ordem tributária, especialmente nos de sonegação de impostos - deve-se considerar -, a preocupação não pode ocorrer somente em função da necessidade arrecadatória do Estado, mas necessitam ser observados os

interesses da coletividade, ou seja, a prioridade é a proteção de uma ordem econômica justa.

Essa proteção que se menciona, só possui chances de alcançar sucesso a partir de uma tutela estatal com força de intervenção suficiente para por termo a prática criminosa.

Tal intervenção, acredita-se, somente é capaz de advir do estabelecimento de uma proteção que apenas o Direito Criminal pode lhe proporcionar, de modo a propiciar que nenhum sonegador fuja à responsabilidade de divisão dos encargos tributários da sociedade.

Entretanto, ao se estabelecer verbete tal qual o exposto pela Súmula Vinculante nº 24, o STF amplia consideravelmente os riscos de impunidade, pois reflete o exercício de controle político na tentativa de arrecadar mais tributos em prejuízo ao *jus puniendi* estatal.

Ocorre que, em última análise, o dogma acaba excluindo do Poder Judiciário a verificação da ocorrência de crime, colocando-a sob responsabilidade da Administração Pública.

Conseqüentemente, a definição de que há ou não tributo – crédito tributário – acaba sendo atribuição exclusiva do Fisco, e o Poder Judiciário fica vinculado àquela decisão. Isto é, “definir se há ou não *um elemento (objetivo) do crime* é atribuição de um órgão de *fora* do Poder Judiciário”¹²⁷. Admitir essa possibilidade é conferir à Administração Fiscal o poder de conceder imunidade penal.

Portanto, condicionar a tipicidade do crime do artigo 1º da Lei 8.137/1990 ao lançamento definitivo do tributo é, pois, desastroso, na medida em que evidentemente se está submetendo a tutela penal aos interesses arrecadatários do Fisco, e, via de consequência, conferindo manto sagrado de impunidade aos sonegadores de impostos.

¹²⁷ FISCHER, Douglas. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24/STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa; AMORIM, Pierre Souto Maior Coutinho de. **Tributo a Afrânio Silva Jardim**: escritos e estudos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p 55-94.

CONCLUSÃO

A ordem mundial vive um constante processo de transformação, notadamente sob o seu espectro econômico, que altera substancialmente as relações sociais. Assumem protagonismo, nesse contexto, as questões criminais, que evoluem de uma criminalidade de massa para uma criminalidade de poder, estabelecendo novos perigos.

O crime, em uma sociedade eminentemente econômica, não mais representa hipótese obsoleta em que Caio se apropria, mediante fraude ou violência física, de bem pertencente a Tício. Na verdade, a criminalidade contemporânea é representada pela delinquência econômica, que transpõe os conflitos de Direito Penal há uma sujeição passiva coletiva e social.

Sob este prisma, o viés protetivo clama pela intervenção do que se convencionou chamar de Direito Penal Econômico, apto a tutelar a forma complexa de cometimento desses novos delitos em razão da necessidade de manutenção de uma ordem econômica justa e organizada.

Nesse contexto, os estudos do sociólogo americano Edwin Sutherland, pode-se considerar, foram determinantes na alteração da proposta do que se estabelecia como ciência da criminalidade até então. Sua concepção de crime, através do desenvolvimento da teoria da associação diferencial, permitiu identificar condutas praticadas por criminosos da alta sociedade, reconhecendo a forma diferenciada de cometimento desses delitos e vinculando-os, finalmente, aos extratos superiores da sociedade.

Reconhecida a delinquência econômica, em razão da sua especialidade frente ao Direito Penal tradicional, importante considerar a proteção dos bens jurídicos protegidos pelo Direito Penal Econômico.

Deste modo, a vinculação do tema aos crimes de sonegação fiscal demonstrou a existência de bem jurídico relacionado ao dever geral dos cidadãos de pagar impostos, admitindo-se como equivocada a política patrimonialista que transita em torno dos temas que regulam a matéria.

Com efeito, a referência ocorre a partir do artigo 83 da Lei 9.430/1996, que impede que a Administração faça representação fiscal para fins penais antes de

encerrada a instância administrativa. Trata-se da necessidade de decisão administrativa tributária final como condição de possibilidade para a incidência de norma que relata os crimes contra a ordem tributária.

A partir dessas considerações, fez-se de rigor a averiguação dos debates que deram origem a Súmula Vinculante número 24 do Supremo Tribunal Federal, que estabelece que “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”.

Com efeito, em decorrência de um dos maiores equívocos de compreensão de como realmente se consuma o delito de sonegação fiscal previsto no artigo 1º da Lei 8.137/1990, no julgamento do Habeas Corpus nº 81.611/SP, o Supremo Tribunal Federal assumiu o entendimento de que é necessário o exaurimento da esfera administrativa para a tipificação de crime daquela natureza.

Objetivamente o que se fez foi dizer que o crime não existe no momento da ação ou omissão do criminoso, mas sim quando há o término de todas as discussões na seara administrativa. Do que se verifica a ignorância da tese em relação a denominada Teoria da Atividade, prevista no artigo 4º do Código Penal Brasileiro.

A visualização do que se decidiu transparece ao absurdo quando deslocada a outras situações. De fato, seria mais ou menos como se o Pretório Excelso passasse a exigir necessariamente a certidão de óbito, lavrada por cartório, para que alguém fosse punido pelo crime de homicídio. Sem a certidão – mesmo diante do corpo do morto, atestado o óbito – inviável seria a persecução penal.

Ocorre que a desordem vem se agravando exponencialmente. É o que se permitiu constatar da análise da aplicabilidade do enunciado sumulado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e da própria Corte Suprema.

Por tudo isso se conclui que em decorrência dos equívocos dogmáticos que deram origem ao entendimento explicitado na Súmula Vinculante nº 24, impera na atual jurisprudência confusão acerca do assunto. Mas, pior que isso, é a consequente impunidade que se pode verificar dessa posição patrimonialista que reflete o enunciado. Nó górdio de todo o apresentado, portanto, é que a tutela penal não deve se submeter aos interesses arrecadatários da Administração sob pena de se conferir manto sagrado de impunidade aos delinquentes econômicos que sonegam impostos.

REFERÊNCIAS

BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Derecho Penal Económico**. Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., 2001.

BUSATO, Paulo César. **Reflexões sobre o Sistema Penal do Nosso Tempo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

_____. **Estudo sobre sonegação fiscal das empresas brasileiras**. [Coordenação Gilberto Luiz do Amaral]. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2009, p. 7. Disponível em:
<http://ibpt.com.br/img/_publicacao/13649/175.pdf?PHPSESSID=f0331726826ca2a21a50c8be2d4781a3>. Acesso em 18 nov. 2012.

_____. **Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998**. Dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação Fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm>. Acesso em: 27 nov. 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940**. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em: 29 nov. 2012.

_____. **Decreto-Lei nº 326, de 8 de maio de 1967**. Dispõe sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0326.htm>. Acesso em 27 nov. 2012.

_____. **Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acesso em 27 nov. 2012.

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 27 nov. 2012.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869compilada.htm>. Acesso em: 03 dez. 2012.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.** Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 27 ago. 2012.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>.

_____. **Mensagem de veto nº 1.532, de 27 de dezembro de 1995.** Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-veto-23525-pl.html>>. Acesso em 27 nov. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** HC 92.299/SP. Relator: Ministro Paulo Gallotti. 03 ago. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200702387836&dt_publicacao=03/08/2009>. Acesso em: 03 dez. 2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Ementa.** HC 79.880/MG. Relator: Ministro Hamilton Carvalhido. 03 ago. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200702387836&dt_publicacao=03/08/2009>. Acesso em: 03 dez. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ementa.** ADI 1571/UF. Ação Direta de Inconstitucionalidade . Procurador-Geral da República e Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 10 de dezembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24.SCLA.+E+1571.NUME.%29+OU+%28ADI.ACMS.+ADJ2+1571.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 20 ago. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ementa.** HC 81.611/DF. Habeas Corpus. José Eduardo Rangel de Alckmin e Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro

Sepúlveda Pertence. 10 de dezembro de 2003. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC%24.SCLA.+E+81611.NUME.%29+OU+%28HC.ACMS.+ADJ2+81611.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 21 ago. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Cezar Peluso**. HC 81.611/DF. Habeas Corpus. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 dez. 2003. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Joaquim Barbosa**. HC 81.611/DF. Habeas Corpus. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 dez. 2003. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Sepúlveda Pertence**. HC 81.611/DF. Habeas Corpus. Ministério Público Federal e Luiz Alberto Chemim. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 10 dez. 2003. Disponível em:
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 26 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ementa**. HC 96.324/SP. Relator: Ministro Marco Aurélio. 17 ago. 2011. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2896324.NUME.+OU+96324.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 dez. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ementa**. HC 104.325/RN. Relator: Ministro Marco Aurélio. 30 nov. 2011. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28104325.NUME.+OU+104325.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em 03 dez. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ementa**. HC 108.037/ES. Relator: Ministro Marco Aurélio. 01 fev. 2012. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28108037.NUME.+OU+108037.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 dez. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Inteiro Teor de Acórdão**. HC 108.037/ES. Relator Ministro Marco Aurélio. 01 fev. 2012. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28108037.NUME.+OU+108037.ACMS.%29&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 03 dez. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Debates**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministra Ellen Gracie**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Joaquim Barbosa**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Voto Ministro Ricardo Lewandowski**. Proposta de Súmula Vinculante 24. Distrito Federal. Tribunal Pleno. 02 dez. 2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/PSV_29.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2012.

CIPRIANI, Mário Luís Lírio. A aplicação da pena privativa de liberdade aos White-collar criminals. **Revista Jurídica**. Sapucaia do Sul, RS, v. 49, n. 289, 2001.

_____. Direito penal econômico e legitimação da intervenção estatal. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Org.). **Direito Penal Secundário**: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 437-468.

CALLEGARI, André Luis. **Direito Penal Econômico e lavagem de dinheiro** – aspectos criminológicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

CASTILHO, Ela Wiecko Volkmer de. **O Controle Penal nos Crimes Contra o Sistema Financeiro Nacional**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

CORREIA, Eduardo. Introdução ao Direito Penal Económico. In: Instituto de Direito Penal Económico e Europeu (Coord.). **Direito penal econômico e europeu**: textos doutrinários. V. I. Coimbra: Coimbra, 1998, p. 293-318.

COSTA, Elder Lisboa Ferreira da. Os delitos econômicos na atualidade. O crime de colarinho branco e a lavagem de dinheiro. In: D'AVILA, Fabio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de (Org). **Direito Penal Secundário**: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 339-372.

COSTA, Gisela França da. Breve Panorama do Pensamento de Edwin H. Sutherland e a Nova Etiologia da Criminalidade. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 65-90.

DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa. Problemática Geral das Infrações contra a Economia Nacional. In: Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (Coord.). **Direito penal econômico e europeu**: textos doutrinários. V. I. Coimbra: Coimbra, 1998, p. 319-346.

FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

_____. **A Constituição penal**: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

_____. A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa – Ainda sobre os problemas derivados dos precedentes do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que decidido no HC nº 90.795-PE. **Revista Direito e Democracia**. Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, vol. 9, n. 1, jan./jun. 2008.

_____. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 17-41.

_____. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24/STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa; AMORIM, Pierre Souto Maior Coutinho de. **Tributo a Afrânio Silva Jardim**: escritos e estudos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p 55-94.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio Exaurimento da Via Administrativa e Crimes Tributários. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes. (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 84-126.

HARADA, Kiyoshi. **Fraude Fiscal**. In: IV COLÓQUIO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO. [Trabalhos apresentados]. Buenos Aires, 2002. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/?Sessao=Public>>. Acesso em: 18 nov. 2012.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. V. I, tomo II.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; PEREIRA, Daniel Queiroz. Direito Penal Econômico e Tributário: uma análise histórica e comparada. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 249-263.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes Tributários**. Aspectos criminais e processuais. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2008.

NEVES, Eduardo Viana Portela. A atualidade de Edwin H. Sutherland. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 45-64.

PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lein. 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico**: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011, p. 301-333.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal. In: Instituto de Direito Penal Económico e Europeu.

(Coord.). **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários.V.II.** Coimbra: Coimbra, 1999, 481-489.

RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org). **Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Brasília: ESMPU, 2011, p. 345-366.

ROSA, Manuel Cortes. Natureza jurídica das penas fiscais. In: Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (Coord.). **Direito penal econômico e europeu: textos doutrinários.** V. II. Coimbra: Coimbra, 1998, p. 1-16.

SOUZA, Arthur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: direito penal econômico e o novo direito penal. In: SOUZA, Arthur de Brito Gueiros (Org.). **Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Brasília: ESMPU, 2011, p. 105-145.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SUTHERLAND, Edwin H. **White Collar Crime.** Lexington, KY, 2010.

ZAFFARONI, Eugênio Raúl, BATISTA, Nilo, ALAGIA, Alejandro e SLOKAR, Alejandro. **Direito penal brasileiro I.** 2 ed., Rio de Janeiro: Revan, 2003.