

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS PENAIS**

CARINA SILVEIRA DA SILVA

**QUESTÕES CONTROVERSAS NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL EM
PESSOAS JURÍDICAS E A PROTEÇÃO DEFICIENTE DO BEM JURÍDICO SOB A
ÓTICA CONSTITUCIONAL.**

PORTO ALEGRE

2015

CARINA SILVEIRA DA SILVA

**QUESTÕES CONTROVERSAS NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL EM
PESSOAS JURÍDICAS E A PROTEÇÃO DEFICIENTE DO BEM JURÍDICO SOB A
ÓTICA CONSTITUCIONAL.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Penais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Ângelo Roberto Ilha da Silva

PORTO ALEGRE

2015

CARINA SILVEIRA DA SILVA

**QUESTÕES CONTROVERSAS NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL EM
PESSOAS JURÍDICAS E A PROTEÇÃO DEFICIENTE DO BEM JURÍDICO SOB A
ÓTICA CONSTITUCIONAL.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Penais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Ângelo Roberto Ilha da Silva

Apresentada em 15 de dezembro de 2014.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Doutor Ângelo Roberto Ilha da Silva

Orientador

Prof. Doutor Odone Sanguiné

Prof. Doutor Marcos Vinícius Aguiar Macedo

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, exemplos de humildade e sabedoria, que sempre me estimularam a estudar e desejar um mundo melhor.

Agradeço a pessoa maravilhosa com a qual compartilho, nos últimos anos, minhas alegrias, sonhos, angústias e projetos de vida.

Por fim, agradeço a toda a minha família irmãos, avó, tios, primos. Dedico essa pequena conquista a vocês, já que foi necessário abrir mão da nossa constante e agradável convivência, para poder me formar na graduação desta Universidade.

“As maiores virtudes devem ser por força
as que são úteis aos demais.”

Aristóteles

RESUMO

A presente investigação tem como objetivo a análise do crime de sonegação fiscal praticado em pessoas jurídicas, sob a perspectiva de um Estado do Bem-Estar Social, legitimado pela Constituição Federal de 1988. Abordar-se-á os princípios gerais do Direito Penal Econômico, no qual os crimes contra a ordem tributária estão inseridos, bem como a vinculação desse delito com a Ordem Econômica Constitucional. Será buscada a fundamentação para a criminalização e a efetiva persecução penal dos crimes do artigo 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990, em pessoas jurídicas, em consonância com a Constituição e com o Estado democrático de direito. Demonstrar-se-á por meio da legislação e da jurisprudência a forma como o Brasil trata dos delitos de sonegação fiscal e se utiliza as corretas ferramentas do Direito Penal para prevenir e coibir esse delito. Por fim, será dada especial atenção a imputação da autoria nestes delitos, tendo em vista que nosso ordenamento jurídico não permite a responsabilização das pessoas jurídicas, na área da criminalidade fiscal. Desse modo, será realizado um breve estudo sobre a dogmática da autoria.

Palavras-chave: Direito Penal Econômico. Sonegação Fiscal. Bem Jurídico. Constituição. Autoria.

SÚMÁRIO

Introdução	08
1. A criminalidade econômica	10
1.1. Origem e definições da criminalidade econômica	10
1.2. A autonomia da criminalidade econômica	17
1.3. Consequências da criminalidade econômica	22
2. A sonegação fiscal em pessoas jurídicas: questões controversas	28
2.1. O conceito de sonegação fiscal e uma análise crítica da legislação pátria	28
2.2. O bem jurídico sob a ótica constitucional de um Estado Social de Direito	36
2.3. A retribuição penal e a polêmica da despenalização com o pagamento do tributo	41
2.4. Diferença do tratamento dado ao crime de sonegação e à criminalidade tradicional	52
3. A autoria na sonegação fiscal cometida em pessoas jurídicas	57
3.1. A responsabilização da pessoa jurídica	57
3.2. A autoria do sócio administrador	64
3.3. A teoria do domínio do fato na criminalidade econômica	71
Conclusões	81
Bibliografia	84

INTRODUÇÃO

A prática do crime de sonegação fiscal vai de encontro à necessidade de captação de recursos pelo Estado, para que possa exercer as funções que lhe são atribuídas pela Constituição Federal de 1988. O Estado do bem-estar social, vigente hoje em nosso país, é materializado mediante a implantação de políticas públicas, as quais necessitam de verbas que provém, em grande parte, da tributação. Sendo as pessoas jurídicas uma grande contribuinte do fisco, sua omissão às normas legais- penais tributárias- e a conseqüente sonegação criminosa afronta diretamente a manutenção de um Estado Social equilibrado e viável economicamente.

No âmbito da criminalidade econômica, o crime de sonegação fiscal possui grande relevância, uma vez que a sonegação tributária gera perdas enormes nas finanças públicas. Nesse contexto, é necessário esclarecer que a inadimplência tributária é diferente da sonegação fiscal, tendo a primeira uma natureza de dívida e a segunda tendo natureza delituosa, uma vez que é composta por ações como a fraude, com a finalidade de sonegação. Desse modo, ninguém que simplesmente deve ao fisco terá que responder na esfera criminal, sendo somente imputado o delito de sonegação fiscal ao agente que reduzir ou suprimir tributos mediante fraude e com dolo.

O presente trabalho também analisa a questão vinculada à estipulação da autoria, que só poderá ocorrer quando houver a comprovação da materialidade e do dolo, por meio do devido processo legal e com as garantias a ele inerentes. Desse modo, será feita uma análise das teorias do domínio do fato e da dogmática geral da autoria, dando ênfase a uma responsabilidade subjetiva no delito de sonegação fiscal realizado em pessoas jurídicas. Realizar-se-á uma análise da persecução penal pautada nos direitos individuais.

Sabe-se que o Direito Penal possui uma função subsidiária, em razão de seu caráter fragmentário e do seu postulado basilar de ser a ultima *ratio*. Todavia, o bem jurídico protegido no crime aqui tratado é a arrecadação tributária e este bem, vislumbrado pela ótica constitucional, assume enorme importância à coletividade, razão pela qual torna necessária a sanção penal, pois a sanção administrativa é flagrantemente insuficiente nesta seara, não atuando nas finalidades do Direito

Penal, principalmente não efetivando uma prevenção nem geral, nem especial. É importante observar, ainda, que a sonegação fiscal comumente precede crimes como evasão de divisas, lavagem de dinheiro, corrupção, entre outros.

Delitos econômicos atingem, portanto, frontalmente os interesses da coletividade. À luz de uma ordem constitucional, podemos afirmar que lesam bens jurídicos transindividuais. Essa nova criminalidade diverge da criminalidade tradicional não só por seu potencial ofensivo, mas também porque exige a construção de novos paradigmas que garantam efetividade penal em relação a essas novas condutas, visto que ferem interesses difusos. Critica-se, nesse contexto, o fato do Estado reprimir de forma mais dura a criminalidade comum em comparação à prevenção e combate, de forma eficiente, da criminalidade cometida por pessoas de maior status social. Fala-se, com razão, em um direito penal seletivo.

A criminalidade econômica exige do Estado uma adequada punição e prevenção, a fim de que não torne os delitos econômicos vantajosos frente a um sistema penal seletivo, em que somente é reprimido o crime comum, permitindo aos criminosos hábeis e inteligentes auferir mais vantagens, a perdas e punições. Os atos delitivos e as modernas formas de delinquência econômica devem ser combatidos pela via legislativa e judicial, uma vez que a manutenção do Estado Social, como idealizado nos moldes constitucionais, depende da sustentabilidade das finanças públicas, que mantém toda uma essencial estrutura estatal.

A ordem tributária compreende o interesse do estado na arrecadação de tributos, e a tipificação da sonegação fiscal contempla também, secundariamente, a administração pública, a fé pública e a livre concorrência. Deve o Estado, desse modo, agir em prol da coletividade, tipificando em modernas legislações essa esfera de criminalidade e garantindo uma persecução penal efetiva. A *persecutio criminis* deverá se coadunar a um processo penal que garanta os direitos fundamentais, não sendo injusto ou autoritário, na apuração da imputação da autoria. Afinal, os crimes contra a ordem tributária possuem, de fato, um bem jurídico de grande importância, já que atingem o cerne da base de sustentabilidade do Estado.

1. A CRIMINALIDADE ECONÔMICA

1.1. Origem e definições da criminalidade econômica

A sociedade moderna tem como característica a dinâmica acelerada de modificações sociais. O homem, nesse contexto, principalmente na área jurídica, deve estar a todo momento redimensionando ideologias e conceitos. No âmbito do Direito Penal essas transformações são vislumbradas por meio de um campo de imensa importância na atualidade, qual seja o Direito Penal Econômico, que desde a metade do século passado vem sendo concebido. Sem dúvida, esta área jurídica foi, para o Direito Penal, a maior novidade do século XX.¹

O Direito Penal econômico está vinculado ao surgimento do Direito Econômico, que nasceu atrelado à complexidade social, mas também ao desenvolvimento do Estado do Bem-Estar Social, como ordem jurídica de intervenção estatal na sociedade. Andrei Schimidt observa que o Estado intervencionista foi criado com o intuito de regular as relações antes submetidas às leis do mercado. Tendo nesse período ocorrido o início da constitucionalização da Ordem Econômica e desenvolvimento de mais políticas sociais e públicas que abarcassem toda a população, visando ao bem comum.²

As constituições do México (1917) e de Weimar (1919) inauguraram um movimento de legitimação jurídica estatal em busca de correção de desigualdades *materiais* entre os cidadãos pela via de políticas públicas. A partir de então, programas que conjugaram a intervenção direta ou indireta na economia com espaços de liberdade de mercado viram-se submetidos a uma ordem constitucional não apenas *limitadora* do Estado, mas também *fundamentadora* de sua atuação.³

O ponto na história que estimulou a aproximação do Estado e da economia foram as crises econômicas que ocorreram no século XX, como a crise de 1929, por exemplo, que deixou aproximadamente um quarto da população americana desempregada e passou a exigir novos paradigmas de mercado, pautados em uma postura mais ética e em uma regulamentação mais ampla realizada pelo Estado. Foi

¹ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 45.

² JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 22.

³ SCHMIDT, Andrei Zenkner, op. cit., 45-46.

nesse contexto histórico que nasceu o Direito Econômico e o conseqüente Direito Penal Econômico.⁴

A partir do século XX, o Direito Penal Econômico surgiu com uma força maior do que as intervenções anteriores que ocorriam na economia. As medidas reguladoras fizeram-se necessárias pelos excessos cometidos pelos agentes que visavam obter lucro exorbitante e provocavam uma crise na oferta de bens de primeira necessidade para a sociedade.⁵

O Direito Penal Econômico tinha espaço e legitimidade para crescer e consolidar-se no final do século XX. Afinal, as políticas regulatórias, econômicas e fiscais, haviam ganhado espaço nas constituições de quase todos os países democráticos no século XX. Diversas cartas magnas já possuíam títulos denominados *Da Ordem Econômica*, esses capítulos regulavam e validavam a intervenção estatal na economia no âmbito do sistema financeiro, do mercado de capitais, da concorrência, do sistema tributário, do sistema orçamentário, entre outros. Estas constituições modernas começaram a prever, inclusive, dentre seus direitos fundamentais, os direitos e deveres sociais econômicos, como é o caso da Constituição Portuguesa de 1976.⁶

Andrei Schmidt aduz que por conta dessa legitimidade constitucional, outras áreas do Direito começaram a desenvolver suas específicas tutelas jurídicas à Ordem Econômica:

Seria um equívoco pensarmos que a tutela jurídica da Ordem Econômica encontraria, no ordenamento constitucional, uma planificação exauriente. Pelo contrário, as constituições, de uma maneira geral, tendem a consagrar apenas os princípios gerais que conferem a identidade nacional da relação entre Estado e economia em um determinado país, pouco avançando nos pormenores de como essa relação deve ser entabulada em sua dinâmica. É dizer: há um amplo espaço de legitimidade constitucional para que os órgãos (públicos ou privados) encarregados da gestão econômica possam, de forma discricionária, implementar medidas concretas de planificação econômica.⁷

⁴ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 45 e 66.

⁵ SILVA, Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 45.

⁶ SCHMIDT, Andrei Zenkner, op. cit., p. 66-67.

⁷ *Ibidem*, p. 68.

No Direito Penal, o primeiro a criar uma definição sobre a conceito de criminalidade econômica foi Edwin Sutherland, que ocupou um lugar de destaque na história da sociologia americana. Sua obra mais famosa, *O delito do colarinho branco*, foi publicada em 1949, constituindo-se em um compilado de artigos que tratam de sua Teoria da Associação Diferencial.

Essa teoria rompeu com o entendimento tradicional do delito, já que dispensava os valores físicos e psicológicos para análise da criminalidade e do agente criminoso. Ela observou a criminalidade econômica por meio de um comportamento social, em grupos compostos por indivíduos de alto status social, que acreditavam em uma moral e ética própria e desviante. Os atos ilícitos provinham do fenômeno da assimilação desses valores, e da aprendizagem dos atos desviantes, em um ciclo vicioso, postos nesse meio social como ações de inteligência e destreza. Em uma sociedade pluralista e conflitante, a associação desses grupos de delinquentes crescia no bojo social, do século XX, como uma criminalidade invisível.

Em seu primeiro artigo publicado, nessa área, Sutherland explicitou que:

O crime, de fato, não está estritamente correlacionado com a pobreza ou com condições psicopáticas e sociopáticas associadas com a pobreza, uma explicação adequada do comportamento criminoso deve proceder por caminhos diversos. As explicações convencionais são inválidas, sobretudo porque derivadas de amostras enviesadas. Elas são enviesadas porque não incluem vastas áreas do comportamento criminoso de pessoas que não pertencem à classe baixa. Uma das áreas negligenciadas é o comportamento criminoso de empresários e outros profissionais, a qual será objeto de análise neste trabalho.⁸

Interpretando Sutherland, destaca Carlos Elbert:

[...] a “Teoria da associação diferencial”, uma hipótese que, literalmente equivale ao conceito de “associação dos diferentes”. Trata-se de uma hipótese que Sutherland havia começado a elaborar em 1927, até que apresentou a versão definitiva em seu manual de Criminologia, na edição de 1947. Parte da base de que o comportamento e os valores se aprendem no curso da vida social e que tal aprendizagem se põe logo de manifesto na atividade profissional.⁹

⁸ SUTHERLAND, Edwin H. **A criminalidade do colarinho branco**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal- UFRGS. Vol. 2, nº 2 de 2014, p. 94.

⁹ ELBERT, Carlos Alberto. **Novo manual básico de criminologia**. Porto Alegre: Livraria do advogado. 2009, p. 162.

Sutherland ilustrou sua obra com casos referentes à criminalidade da época. Escreveu sobre os “Barões-ladrões” do século XIX que já cometiam crimes de colarinho branco. Elucidou ainda que com as bolsas de valores e o comércio, que haviam se tornado mais complexos, no século XX, bem como o gerenciamento dos serviços públicos, a criminalidade econômica crescia exponencialmente, embora não fosse demonstrada em números. Ele explicitou que o crime do colarinho branco poderia existir em diversas profissões e era passado nesses meios como ensinamentos legítimos, sobretudo pelo fato de se perpetuarem sem sanções.¹⁰

Douglas Fisher complementa a idéia central, que se extraí da teoria de Sutherland, afirmando que ele rompeu com a criminologia tradicional e criou os caminhos para o reconhecimento dos delitos econômicos:

Afastando e invalidando as teorias tradicionais da Criminologia, Sutherland propôs um conceito para o que denominou de crimes do colarinho branco, mas que deveria estar interligado diretamente com sua proposição denominada *associação diferencial*, que consistia em uma teoria sociológica do comportamento criminal, segundo a qual a conduta desviada é resultado de um procedimento de aprendizagem.¹¹

Portanto, os delitos econômicos, desde Sutherland, ficaram conhecidos como crimes do colarinho branco. Essa criminalidade se diferenciou dos delitos tradicionais que em regra possuem um único agente passivo, ou seja, um único lesionado. Desse modo, a criminalidade econômica é compreendida hoje como condutas ilícitas, perpetradas por agentes que visam auferir vantagem financeira perante meios ilegais, afetando uma quantidade indeterminada de pessoas.¹² Ela gera, muitas vezes, uma danosidade hierarquicamente superior a gerada pela criminalidade clássica.¹³

Nas palavras de Luciano Feldens, para Sutherland o conceito de *White collar* foi cunhado para chamar atenção de uma criminalidade que não era vislumbrada na época:

Tal conceito - di-lo o próprio Sutherland não intentou estabelecer-se como definitivo, visando meramente 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,

¹⁰ SUTHERLAND, Edwin H. **A criminalidade do colarinho branco**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal- UFRGS. Vol. 2, nº 2 de 2014, p. 95.

¹¹ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p.112.

¹² ELBERT, Carlos Alberto. **Novo manual básico de criminologia**. Porto Alegre: Livraria do advogado. 2009, p. 164.

¹³ FISCHER, Douglas, op. cit., p. 112.

via de regra perpetrada pelas classes econômicas mais baixas, como se a criminalidade do “colarinho branco” não existisse, ou se, embora existente, a “insignificância” de seus efeitos não justificasse qualquer referência.¹⁴

Denota-se que, a partir das teorias de Sutherland, a perspectiva do crime foi modificada. Ele demonstrou que a criminalidade econômica também gera graves prejuízos sociais. Explicitou, o que hoje é evidente, que indivíduos das altas classes sociais também delinqüem e geram enormes danos para a sociedade. Por essa perspectiva, verificou-se que, ao contrário do que afirmavam as teorias tradicionais da criminologia, o crime não está vinculado somente à pobreza ou a uma patologia social.¹⁵

Nesse sentido, disserta Carlos Elbert:

No campo doutrinário, o Positivismo criminológico, em sua vertente antropológica defendida por Cesare Lombroso, ao negar racionalidade à ação criminal subjugando-a apenas a um mero comportamento desviante de um ser patologicamente condicionado, de forma prévia, ao cometimento do ilícito, mostrou-se assim, ineficaz a responder a criminalidade em geral e, principalmente, aquela envolvendo delitos econômicos.¹⁶

Na lógica da criminalidade econômica o crime não podia mais ser hereditário, já que o crime na visão de Sutherland se aprende. A habilidade e motivação, para o cometimento do delito, decorrem de um processo de aprendizado do meio social desviante, onde os indivíduos compartilham valores imorais e acreditam em uma ética própria. Esses cidadãos assimilam valores desviantes como valores positivos e perpetuam a manutenção de um comportamento desviante, por meio de ensinamentos que passam para os demais entes de seu convívio. Dessa forma, tais práticas ilícitas se perpetuam e se inserem na moralidade individual de cada membro da associação dos diferentes.

Conforme ensinamento de Maurício Jalil:

O próprio nome “associação diferencial”, cunhado por Sutherland, é extraído da observação de que na sociedade existem diversos grupos, associações estruturadas em torno de objetivos, interesses e metas distintas. Ao interagir, participar de determinado grupo, o indivíduo passa a partilhar de sentimentos comuns, cria um substrato psicológico, o qual reflete uma linha

¹⁴ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 116.

¹⁵ *Ibidem*, p. 126-127.

¹⁶ ELBERT, Carlos Alberto. **Novo manual básico de criminologia**. Porto Alegre: Livraria do advogado. 2009, p. 165.

de comportamento, conduta, uma forma de agir, pensar, desse mesmo grupo, assim, como no convívio cotidiano (principalmente em ambientes íntimos, no seio familiar) poderá, perfeitamente, adotar posturas desviantes, ilícitas, caso as condições desfavoráveis para o cometimento do delito sejam superadas pelas favoráveis, ou o posicionamento acerca da violação da lei seja flexibilizado, enfim, se no meio em que interage esse mesmo indivíduo a ilicitude criminal seja vista e entendida como prática normal, naturalmente aceita.¹⁷

Importante ressaltar que as definições da criminalidade econômica ainda estão sendo construídas, tendo em vista que a criminalidade econômica é nova comparada à criminalidade tradicional. O legislador, neste campo jurídico, foi criando as figuras típicas do Direito Penal Econômico à medida que foram surgindo necessidades sociais e ao mesmo tempo em que se percebia que a legislação penal clássica não se adequava a esse tipo de criminalidade.¹⁸

Quanto às definições dessa área de estudo Mauricio Jalil expõe que:

Apesar de inúmeros juristas terem fornecido definições próprias acerca da criminalidade econômica, até hoje não se conseguiu uma conceituação uniforme, clara, explicativa. [...]

Em sentido amplo, para nós, é toda infração penal que viola o preceito proibitivo contido na norma criminal que dispõe sobre toda e qualquer área de interesse econômico, devidamente tutelado como bem jurídico-penal.¹⁹

Não se pode olvidar que ainda não existem definições bem delimitadas na seara do Direito Econômico. Ademais, predominam concepções extensivas que dificultam ainda mais a delimitação da disciplina. Quando se vislumbra, por exemplo, a concepção da doutrina e jurisprudência brasileira de crimes econômicos, ela não será a mesma que a alemã e nem a mesma que a espanhola, circunstância essa que dificulta o intercâmbio de experiências.²⁰

Entretanto, já ocorreram algumas evoluções no campo da delimitação dessa área. No Brasil, por exemplo, a maioria dos doutrinadores não acredita mais em um conceito amplo dos delitos econômicos, mas sim acredita em uma concepção restritiva de Direito Penal Econômico, considerando esse como sendo um ramo do

¹⁷ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 29-30.

¹⁸ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2009, p.98.

¹⁹ JALIL, Mauricio Schaun, op. cit., p. 32.

²⁰ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 72.

Direito Penal encarregado de tutelar os bens supraindividuais, coletivos, possuindo seu conceito material pautado no sistema constitucional econômico vigente.²¹

De fato, há uma autonomia do bem jurídico protegido nessa seara, que ajuda a delimitar as definições do Direito Penal Econômico. Apartar esse bem jurídico e densificá-lo ajuda na busca de concepções homogêneas na área do Direito Penal Econômico. Do mesmo modo, é necessário ainda considerar que esse bem jurídico está inserto em uma lógica sistêmica constitucional.²² Nesse sentido, Andrei Schmidt ensina que:

A definição material de crime econômico está intimamente associada, de um lado, a relação fenomenologicamente estabelecida entre direito penal, política econômica e Constituição e, de outro, às características próprias dessa forma especial de intervenção.²³

Quanto a esse aspecto, o doutrinador Schmidt, levando em conta a Constituição, a fim de estipular os conceitos e definições do Direito Penal Econômico destaca:

Cremos que só uma “razão prática” seja capaz de nos oferecer instrumentos adequados à formulação material de um conceito de crime econômico, até mesmo porque essas infrações penais estão intimamente influenciadas pela fluidez/ velocidade do mercado mundializado. Assim como o Direito Econômico ostenta uma natureza instrumental em relação à “natureza das coisas” jurídico-econômicas, também a intervenção penal, uma vez inserida no âmbito da política econômica *lato sensu*, não deixa de trazer consigo- ainda que não em termos absolutos, porém preponderantes- uma função que compatibiliza o seu caráter subsidiário de *ultima ratio* com a mesma instrumentalidade. Não seria possível e aceitável, nesse sentido, que se pretendesse buscar um conteúdo para o bem jurídico protegido que não levasse em conta, exatamente, a relação fenomenológica entre os rumos da economia globalizada, os níveis de regulação/ intervenção estatal e a função desempenhada pela Constituição Econômica.²⁴

Estando o Direito Penal Econômico racionalmente vinculado ao conteúdo da política econômica e sistematicamente ligado aos mandamentos constitucionais, fica mais clara a sua conceituação e a tutela objetivada por ele. No Brasil não existe uma codificação nessa área, apenas leis esparsas, portanto a interpretação normativa, para que se alcance uma verdadeira definição material será feita por meio das

²¹ SILVA. Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 53.

²² SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 94.

²³ *Idem*

²⁴ *Ibidem*, p. 95.

normais gerais, penais, dos princípios e, sobretudo, por meio das normas da constituição econômica.

1.2. A autonomia da criminalidade econômica

A criminalidade econômica, embora possua certa autonomia, deve observar os critérios vigentes em relação à criminalidade tradicional, bem como a dogmática penal em geral. Contudo, é essencial que de forma paralela e concatenada se estabeleçam conceitos e princípios próprios, visando solucionar questões controversas nesse campo jurídico. Esses novos paradigmas deverão conviver harmoniosamente com os já estabelecidos. Visando a garantir a efetividade penal em relação aos crimes que atentem contra os interesses difusos. É necessário um novo olhar sobre essa criminalidade diretamente vinculada aos direitos fundamentais de terceira geração.²⁵

Sobre esse aspecto, argumenta Douglas Fisher:

[...] as soluções para os problemas que se apresentam na discussão da delinquência econômica perante um sistema social e democrático devem ser buscados em um quadro de regras, princípios e valores contidos em comandos na Constituição, explicitamente em princípios influentes em matéria penal, os quais irão fixar os parâmetros para a ação do legislador e a conformação, se necessária, pelo judiciário.²⁶

Ainda, quanto à observância nessa área aos princípios do Direito Penal tradicional Maurício Kalache disserta:

O Direito Penal Econômico, em que pese a especificidade de seu conteúdo, é apenas um ramo do direito penal tradicional e, por isso, deve guardar os seus princípios gerais, não aceitando a tese de sua autonomia dogmática

No mesmo sentido é a recomendação 6 da AIDP (Associação Internacional de Direito Penal): “não obstante a peculiaridade do Direito Penal Econômico e da empresa, deveriam aplicar-se os princípios gerais do Direito Penal, especialmente aqueles que protegem os direitos humanos”²⁷

O Direito Penal Econômico é, portanto, apenas uma segmentação do Direito Penal, as especificidades observadas em seu objeto devem ajustar-se aos limites da base principiológica deste. É por isso que se pode falar apenas em uma pequena

²⁵ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 121.

²⁶ *Ibidem*, p. 118.

²⁷ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2009, p.92-93.

autonomia disciplinar observada a partir de um conceito verdadeiramente material de crime econômico, delimitado por meio dos princípios do Direito Penal.²⁸

Sendo crítico quanto à delimitação do conceito material de Delito Econômico, por parte da doutrina, observa Andrei Schmidt:

A doutrina penal tem-se demonstrado incapaz de construir um conceito verdadeiramente material de crime econômico porque se recusa a abandonar a clausura de um saber que não vai além de sua própria unidade disciplinar.

É, pois, o diálogo entre as ciências penal e econômica que encontramos as condições ideais para o reconhecimento de valores comunitários afeitos à vida econômica, que a despeito de polissêmicos, comportam limites razoáveis de identificação.

O saber econômico não instrumentaliza o direito penal, mas sim ilumina o seu horizonte cognitivo a fim de que o poder punitivo tenha condições de criminalizar somente aquelas práticas que se considerem ofensivas a uma política econômica [...].²⁹

Nesse contexto, ressalta-se que os conceitos jurídicos do Direito Penal Econômico devem ser delineados para permitir a aplicação de normas jurídicas vinculadas ao Direito Penal, Constitucional e do Direito Econômico. O objeto de estudo desta área jurídica deverá ser visto sob um viés metodológico diferenciado da criminalidade tradicional. Um bom exemplo de sucesso é o da doutrina espanhola, que tem dado importante contribuição dogmática agrupando sistematicamente a regulação jurídica do setor econômico e do Direito Penal Econômico, formando um corpo unitário teórico que abarca conceituações e princípios próprios.³⁰

Outro fato que é vislumbrado para apartar o Direito Penal Econômico e dotar-lhe autonomia é a questão de que o seu bem jurídico tem relação direta com a eficácia promocional do Estado Social, vinculando-se a necessária regulamentação estatal, a fim de materializar as políticas públicas. A criminalização de condutas antieconômicas, sob esse viés, pode sensibilizar, ou mesmo densificar, a

²⁸ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 121.

²⁹ *Ibidem*, p. 80.

³⁰ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 119.

consciência ético-social de uma determinada comunidade em relação à necessidade de proteção desses bens jurídicos coletivos.³¹

Quanto à temática que será tratada ao longo do trabalho, qual seja o Direito Penal Fiscal é importante referir que este é uma espécie do gênero Direito Penal Econômico e integrante de uma classe do direito penal secundário, que é composta por novos setores jurídico-penais relevantes, decorrentes das transformações sociais. Sendo essa área obra recente da dogmática penal, necessitando ainda de depurações em seus conceitos e em sua técnica legislativa, para a proteção eficaz de seu bem jurídico.

É necessário, ainda, que a produção legislativa no âmbito da criminalidade econômica observe um maior tecnicismo. Precisando de conceitos próprios e muito bem delineados, para que não gere, por conta de sua abstração, um problema em sua eficácia e aplicação penal. Nesse sentido ressalta Luciano Feldens:

A complexidade dos fatos [no direito econômico] contamina, inexoravelmente, a legislação tendente a regulá-lo, a qual, a partir disso, traz consigo os efeitos dessa complexidade. Se não receberem os delitos uma atenta compreensão, a imprecisão daí decorrente gera perplexidade e indefinição.³²

De fato, o Direito Penal deve acompanhar as mudanças sociais, e expandir sua análise para além da delinquência clássica, que por séculos foi a única penalizada. Essa área de estudo, como ciência dinâmica que é, possui a obrigação de acompanhar as mudanças sociais. Reconhecendo e regulamentando o Direito Penal secundário e sua macrocriminalidade, que se manifesta por meio de grandes níveis de sonegação fiscal, de lavagem de dinheiro, evasão de divisa, entre outros.³³

O Direito Penal Econômico, ao tipificar suas condutas, deverá se legitimar por meio de um tratamento legislativo e judicial, que se aproxime aos pressupostos fáticos materialmente ofensivos à Ordem Econômica. Essa tutela deverá centrar-se no âmbito dos bens supraindividuais, para que possa ser delimitado o objeto do Direito Penal Econômico, conforme uma lógica unívoca, que contemple bens

³¹ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 91.

³² FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.147.

³³ HASSEMER Winfried. **Três temas de direito penal**. Porto alegre: Fundação Escola Superior do Ministério Público. 1993, p. 47-48.

jurídicos que protejam as ofensas à coletividade, sendo este o ponto de partida dessa área jurídica.³⁴

Nesse sentido, Andrei Schmidt ressalta que:

[...] a antecipação da intervenção penal, imanente aos delitos econômicos, não pode seguir a lógica da proteção individual de bens jurídicos, pela singela razão de não ser este o objeto da tutela. Em países que possuem uma codificação razoavelmente sistematizada, essa distinção passa muitas vezes despercebida. Mas tal contingência jurídica está a demonstrar, exatamente, que um conceito material de crime econômico tem de se submeter a uma definição legal da conduta que com ele tenha convergência.³⁵

No Brasil o interesse pelo tema vem crescendo, tanto é que o Instituto Brasileiro de Ciências Criminais promoveu o Seminário Internacional de Direito Econômico, em 1995, em São Paulo. A tendência é a crescente demanda por pesquisas e o conseqüente aprofundamento do debate nessa área. Algumas universidades européias já incluem o Direito Penal Econômico como matéria autônoma, de modo que países como Alemanha, Espanha, Portugal e Argentina figurem como importantes pólos de pesquisa doutrinária e jurisprudencial nessa área. No entanto, embora essa área tenha ganhado destaque, os conceitos e objetos de seu estudo ainda não são claros e uniformes.³⁶

Nesse âmbito penal, na maioria dos países, as leis foram surgindo, conforme já explicitado, para suprir as deficiências legais, poucos países criaram um sistema coeso na legislação. Esse critério pragmático gerou em inúmeros países uma gama de legislações esparsas, como Brasil e Alemanha, tendo somente em Portugal e Espanha uma unificação da legislação sobre infrações penais econômicas em um título apartado do código.³⁷ Todavia, é exatamente pelo fato do Direito Penal Econômico ter origem de uma construção histórica, que é possível chegar a um adensamento do objeto jurídico do ilícito, por meio da observância dessas construções históricas.³⁸

³⁴ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 91.

³⁵ *Ibidem*, p. 83.

³⁶ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2009, p.90-91

³⁷ *Ibidem*, p.106.

³⁸ SCHMIDT, Andrei Zenkner, op. cit, p. 79.

Entretanto, mesmo que a maior parte dos países possua concepções diversas de Ordem Econômica, não podemos concluir que não é essencial uma orientação pré-legislativa do objeto do ilícito penal econômico, pois se assim fosse, cada ordenamento poderia mudar drasticamente o alcance normativo de delito econômico e isso seria um erro, uma vez que a tipificação destes crimes está vinculada as concepções de Ordem Econômica estipuladas pelas Cartas Magnas.³⁹

Não se pode negar que o Direito Penal Econômico assumiu historicamente especial relevância em períodos de economia de guerra, quando a escassez de bens essenciais predominava. Com a globalização, contudo, essa volatilidade não é tão intensa, mesmo que a regulação econômica seja dependente dos ciclos de expansão e retração, podemos observar que as mudanças abruptas são extraordinárias, o que torna possível retirar uma materialidade constante das normas penais econômicas.⁴⁰

Andrei Schmidt, quanto à materialidade da concepção de crime econômico, observa que:

A definição material de crime econômico está intimamente associada, de um lado, à relação fenomenologicamente estabelecida entre direito penal, política econômica e Constituição e, de outro, às características próprias dessa forma especial de intervenção. [...]

Não se pode negar que a legitimação material da intervenção penal deve dar-se em sua conformidade fenomenológico-constitucional.⁴¹

Quanto ao bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária, e sua vinculação com o sistema constitucional, elucida Luciano Feldens:

Na base do nosso raciocínio reside a consideração de uma ordem econômico-tributária como bem jurídico; bem jurídico esse que, dada a sua relevância social, vê-se dotado de estruturação constitucional, donde se vêem conformados os fundamentos a ela (ordem econômico-tributária) inerentes, bem assim a finalidade dela requerida.⁴²

Não é possível, nesse contexto, buscar-se um conteúdo para o bem jurídico protegido nos delitos econômicos que não leve em consideração a relação de vínculo entre os rumos da economia globalizada e os níveis de regulação e

³⁹ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 79.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 93.

⁴¹ *Ibidem*, p. 94.

⁴² FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 119.

intervenção estatal que estão delineados nas Constituições, de grande parte dos países democráticos. Vê-se, assim, uma racionalidade material que vincula o conteúdo do Direito Penal, da Constituição e da política econômica ao conteúdo do Direito Penal Econômico, dotando-lhe, desse modo, uma tênue autonomia.⁴³

1.3. Consequências da criminalidade econômica e da sonegação fiscal

Em um modelo de Estado Social e Democrático de Direito, que se organiza pautado em uma ordem constitucional do bem-estar social, o Direito Penal tem que ser efetivo no combate à criminalidade que afete o erário público, uma vez que a lesividade a este bem jurídico é extremamente prejudicial a toda sociedade, restringindo os recursos disponíveis do Estado para prestar os serviços essenciais à população.⁴⁴

Nesse sentido, assevera Douglas Fisher:

[...] o critério fundamental que deve guiar a seleção de condutas típicas deve ser a capacidade dos crimes para lesionar reais interesses diretos e indiretos dos cidadãos, interesses esses que são prévios às próprias edições das normas jurídico-penais. Sob as hostes de um Estado Democrático, o Direito Penal deverá exercer uma função de prevenção limitada apenas aos crimes que se caracterizem como fatos efetivamente danosos para os interesses dos integrantes do corpo social.⁴⁵

Necessário ressaltar, que os crimes financeiros são crimes econômicos ao lado dos crimes contra a economia popular, contra o Sistema Financeiro Nacional, contra o consumidor e contra a Ordem Econômica.⁴⁶ Eles atingem um grande número de pessoas, sendo considerados uma macrocriminalidade, que por vezes alcança um grau de lesividade extremamente exacerbado, afetando diversos cidadãos. Importante explicitar, ainda, que a problemática tratada no presente trabalho, qual seja crimes econômicos tributários, mais especificamente a sonegação fiscal, causa danos imensuráveis. Nessa seara, os prejuízos são vultosos, conforme será demonstrado.

⁴³ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 95.

⁴⁴ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 125.

⁴⁵ *Ibidem*, p. 121.

⁴⁶ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006. Pg. 344.

A criminalidade econômica, nos mercados complexos, tem grande potencial lesivo. Nesse contexto, é importante citar as últimas crises institucionais brasileiras, que trouxeram a tona diversos crimes econômicos, como os apurados na Ação Penal 470 (“Mensalão”) e mais atualmente, nas diversas fases da “Lava-Jato”. Ambos os escândalos envolviam pessoas do alto escalão empresarial e político brasileiro e afetaram toda a economia brasileira, tendo a nossa bolsa de valores, por exemplo, sofrido drásticas quedas devido à falta de confiança na política.

A Operação “Lava-Jato”, utilizada aqui para explicitar os danos gerados pelos crimes econômicos, é a maior investigação sobre corrupção e criminalidade econômica conduzida até hoje no Brasil. Ela começou investigando uma rede de doleiros que atuavam em vários Estados e desencadeou a descoberta de um vasto esquema de corrupção, envolvendo diversos partidos políticos e empresas, sobretudo a maior estatal nacional, a petrolífera Petrobrás.

Os números do balanço de 2014, publicado pela Petrobrás, estimou em R\$ 6,1 bilhões as perdas provocadas pela corrupção, somente nesta estatal. Em nota a estatal brasileira explicitou os prejuízos:

A Petrobras apresentou prejuízo de R\$ 21,6 bilhões no ano de 2014, em função, principalmente, da perda por desvalorização de ativos - impairment (R\$ 44,6 bilhões), da baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente no âmbito da Operação Lava Jato (R\$ 6,2 bilhões), do provisionamento de perdas com recebíveis do setor elétrico (R\$ 4,5 bilhões), das baixas dos valores relacionados à construção das refinarias Premium I e II (R\$ 2,8 bilhões) e do provisionamento do Programa de Incentivo ao Desligamento VoluntárioPIDV (R\$ 2,4 bilhões).

[...]

A Companhia reconheceu no 3º trimestre de 2014 uma baixa de R\$ 6,2 bilhões de gastos capitalizados, referente a valores pagos adicionalmente na aquisição de ativos imobilizados. Segundo depoimentos obtidos no âmbito das investigações da “Operação Lava Jato” – tornados públicos a partir de outubro de 2014 –, empreiteiras, fornecedores e outros envolvidos se organizaram em cartel, o qual, entre 2004 e abril de 2012, sistematicamente impôs gastos adicionais na aquisição de ativos imobilizados pela Companhia.⁴⁷

Interessante observar que Sutherland, em um de seus primeiros artigos, já explicitava esses crimes econômicos, que envolvem tanto entes públicos, como privados. Essa problemática na sociedade americana já era vislumbrada no início do

⁴⁷ Nota à imprensa. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/>>. Acesso em: 20.11.2015.

século XX. Este grande sociólogo também criticava, no trecho de sua obra, a ineficaz e, por vezes, inexistente persecução penal:

A corrupção política quase sempre envolve o conluio entre políticos e empresários, mas as ações penais estão geralmente limitadas aos primeiros. O Juiz Manton foi considerado culpado por aceitar U\$ 664.000 em propinas, mas as seis ou oito importantes companhias que pagaram aquelas não sofreram ação penal alguma. Pendergast, o último chefe político de *Kansas City*, foi condenado quando errou ao declarar como parte de seu patrimônio U\$ 315.000 recebidos em propinas de seguradoras, apesar de estas não terem sido denunciadas. Em uma investigação de apropriação indébita cometida pelo presidente de um banco, pelo menos uma dúzia de outras violações da lei que estavam relacionadas a este crime envolvendo a maioria dos funcionários do banco e da câmara de compensação foram descobertas, mas nenhum destes foram processados.⁴⁸

Maurício Jalil destaca ainda com relação aos danos causados que:

Os danos característicos da delinqüência econômica são de ordem material, tratam-se, sobretudo, de prejuízos financeiros de grande monta. Existem também por outro lado, muitas vezes, danos imateriais, causando desorganização generalizada, envolvendo a perda de confiança no mercado, nas relações de consumo, na credibilidade do sistema fiscal, afetados, por exemplo, com a prática de monopólio, práticas irregulares no mercado financeiro, entre outros, que provocam efeitos devastadores na economia [...].⁴⁹

Com efeito, os delitos contra a Ordem Tributária, contra o Sistema Financeiro e contra a Previdência Social geram um grave dano, na medida em que afetam bens jurídicos coletivos e supraindividuais, impossibilitando, dessa forma, a sustentabilidade do Estado Social e afetando o interesse de todos os membros da sociedade. Afinal, o Estado Social se baseia nos impostos, e sem a sua transferência ao erário as prestações sociais não podem se realizar.⁵⁰

Nesse contexto, é necessário destacar o valor dos prejuízos causados pela sonegação fiscal no Brasil. Segundo um jornal de grande circulação brasileiro, a Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção. Afirma-se que não são recolhidos 500 bilhões de reais por ano aos cofres públicos no País, ao passo que o

⁴⁸ SUTHERLAND, Edwin H. **A criminalidade do colarinho branco**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal- UFRGS. Vol. 2, nº 2 de 2014, p. 99.

⁴⁹ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 36.

⁵⁰ FISCHER, Douglas. **Delinqüência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 127.

custo anual médio da corrupção no Brasil, em valores de 2013, corresponde a 67 bilhões anuais.⁵¹

Visto que os impostos cumprem papel essencial no Estado moderno, a fraude fiscal constitui uma das patologias mais graves na macrocriminalidade. Pode-se, inclusive, afirmar que o nível de inadimplemento e de descumprimento das obrigações fiscais é um critério que pode prejudicar o grau de desenvolvimento e a integração social e econômica do Estado, conforme o aumento da sonegação, por exemplo, será a diminuição dos investimentos.⁵²

Luciano Feldens observa que o criminoso do colarinho branco:

Motivado por um sentimento ambicioso, individualista, cunhado pela procura incessante da vantagem pessoal, as ações ilícitas praticadas pelo delinqüente do “colarinho branco” propiciam a privatização do lucro e a socialização do prejuízo, pouco lhes dando se a sociedade está ou não a absorver os efeitos deletérios de sua ação.⁵³

Douglas Fisher corrobora a tese afirmando que os delinquentes econômicos são, de fato, mais perigosos que o infrator comum, pois estes atentam contra o bem individual, enquanto aqueles causam maiores danos por limitar ou retirar da sociedade os já escassos recursos financeiros. Levando muitos cidadãos à indignidade de uma vida marcada pela miséria, sendo esta agravada pela falta de tutela estatal.⁵⁴

Feldens complementa essa idéia chamando atenção para o bem jurídico penal coletivo que a sonegação fiscal atinge:

Bem se pode perceber, nesse momento, a idéia do bem jurídico-penal coletivo exurgindo da conceitualidade emergente da constituição econômica. Identificamos, pois, uma manifestação evidente do surgimento da tutela penal de interesses difusos marcando o momento histórico em que o Direito Penal parte em proteção de direitos de segunda e terceira geração, de estrutura constitucional.⁵⁵

⁵¹ Jornal Carta Capital. **Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção**. Publicado em 30.03.2015 <<http://www.cartacapital.com.br/economia/sonegacao-de-impostos-e-sete-vezes-maior-que-a-corrupcao-9109.html>> Acesso em 24.11.2015.

⁵² SILVA, Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 44.

⁵³ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 140.

⁵⁴ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 143.

⁵⁴ FELDENS, Luciano, op. cit, p. 143.

⁵⁵ *Ibidem*, p.121.

Analisando o dano social que exteriorizam esses delitos econômicos Andrei Schmidt afirma:

[...] a forma complexa de cometimento desses delitos, suas particulares gravidade e incidência socioeconômica e a sujeição ativa característica dessa delinquência permite-nos relacioná-la, no universo do direito positivo brasileiro, àquelas infrações penais que formam parte do que se convencionou denominar Direito Penal econômico, a abarcar, essencialmente, os crimes contra a ordem econômica, tributária, em detrimento do sistema financeiro nacional e as infrações penais que se façam correlatas, tal o exemplo do crime de lavagem de dinheiro. [...] Em comum esses delitos exteriorizam além de uma vergonhosa *cifra negra*, um elevado grau de danosidade social, o que nos move a sobre eles concentrar uma especialíssima atenção.⁵⁶

Considerando, então, que a Ordem Econômica, tal como delineada na constituição, possui como finalidade assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, os tributos, nesse contexto, são o liame entre os projetos de políticas públicas e a efetivação destas. A tributação está inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem-comum.⁵⁷

Nesse sentido, acentua Andréa Lemgruber:

A tributação, portanto, somente pode ser compreendida a partir da necessidade dos indivíduos em estabelecer convívio social organizado e gerir a coisa pública mediante a concessão de poder a um Soberano. Em decorrência, a condição necessária (mas não suficiente) para que o poder de tributar seja legítimo é que ele emane do Estado, pois qualquer imposição tributária privada seria comparável a usurpação ou roubo. É justamente por referir-se à construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida.⁵⁸

Conforme se observa no “Sonegômetro” da Fazenda Nacional, que é uma ferramenta de acesso público online, que visa a conscientizar a população da importância do dever de pagar tributos, no período compreendido entre 01/01/2015 e 15/09/2015, em torno de 366 bilhões de reais foram sonegados dos cofres públicos.

⁵⁶ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.118.

⁵⁸ VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>> acesso em: 27 de outubro de 2015.

No sítio dessa campanha da Fazenda Nacional, foi realizada uma comparação de bens públicos que poderiam ser comprados ou construídos com esse valor. De forma exemplificativa, o Ministério da Fazenda elenca obras equivalentes ao valor sonegado, somente em alguns meses do ano de 2015. Estima-se que quase treze milhões de postos de saúde poderiam ser construídos, bem como doze mil presídios de segurança máxima, ou então vinte e sete milhões de salas de aula para o ensino fundamental. Reitera-se que esses valores correspondem somente a um semestre de 2015.⁵⁹

A contemporaneidade e gravidade do tema se tornam ainda mais explícitas quando se observa a primeira recomendação do XIII Congresso Temático intitulado “O Conceito e os Princípios Fundamentais do Direito Penal Econômico e da Empresa”, realizado pela Associação Internacional de Direito Penal, que estipulou que “A delinqüência econômica e da empresa afeta com freqüência o conjunto da economia ou a setores importantes da mesma e resulta hoje de especial interesse em numerosos países independentemente de seus sistemas econômicos”.⁶⁰

Observa-se que a construção de uma sociedade justa e solidária, conforme delineada pela Constituição, e a efetivação das políticas públicas, em conformidade com um Estado do bem-estar social, contrapõem-se aos efeitos que geram a sonegação fiscal, devendo esta ser combatida por meio do Direito Penal, tornando a sanção estatal efetiva, a fim de prevenir e retribuir os prejuízos sociais gerados por esse gravoso delito.

⁵⁹ **SONEGÔMETRO**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>> acesso em: 25.10.2015.

⁶⁰ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2009, p.93.

2. A SONEGAÇÃO FISCAL EM PESSOAS JURÍDICAS: QUESTÕES CONTROVERSAS

2.1. O conceito de sonegação fiscal e uma análise crítica da legislação pátria

Essa figura delitiva somente restou prevista na legislação pátria em 1965, com a Lei nº 4.729. A fraude ou sonegação fiscal desde então é penalizada, sendo que em 1990 a legislação foi modificada, passando este delito a ser regido pela Lei 8.137. A sonegação fiscal consiste, atualmente, na utilização, por parte do contribuinte, de procedimento que omita informação, ou preste declaração falsa às autoridades fazendárias; ação que fraude a fiscalização tributária; falsifique ou altere nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; elabore, distribua, forneça, emita ou utilize documentos que saiba ou deva saber ser falso ou inexato; negue ou deixe de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativo a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou forneça em desacordo com a legislação.⁶¹

Todas essas condutas citadas violam a lei fiscal incidindo em fraude, a fim de obter vantagem financeira mediante a redução ou omissão total do tributo. Esse delito caracteriza-se pela ação do contribuinte em se opor conscientemente à lei, uma vez que necessita do dolo do agente. Desta forma, sonegação é um ato voluntário, consciente, em que o contribuinte busca omitir ou reduzir o tributo devido, mediante ação fraudulenta. Denota-se, pois, que a Sonegação Fiscal é diferente de inadimplência, já que prevê alguma forma de fraude. Ela também é chamada de evasão fiscal.⁶²

Nas palavras de Cezar Roberto Bittencourt:

⁶¹ BRASIL Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Artigo 1º e 2º. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

⁶² BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 345.

[...] O que outorga autonomia aos crimes contra a ordem tributária é o fato de que eles não representam meras infrações à ordem tributária, mas comportamentos que afetam a um bem jurídico digno de proteção penal. Esse postulado básico, do qual partimos em razão da concepção do Direito Penal Moderno, como Direito Penal mínimo e garantista (limitado, entre outros, pelos princípios da intervenção mínima, da ofensividade, da fragmentariedade e da culpabilidade) [...] ⁶³

Conforme disserta Leandro Paulsen, a diferença entre o inadimplemento do tributo e a sonegação, é o emprego de fraude. Ele assevera que:

o uso de fraude consiste em omitir declaração, proceder a falsificação material ou ideológica ou usar documento falso como instrumento para sonegar ao Fisco o conhecimento do surgimento da obrigação tributária e o próprio montante devido, é prática reprimida administrativa e penalmente ⁶⁴

A nova Legislação de crimes contra a ordem tributária, Lei nº 8.137, de 1990, ao contrário da legislação anterior não utilizou o termo sonegação fiscal, porém dispôs em seu artigo 1º que constitui crime a supressão ou redução de tributo ou contribuição social e qualquer acessório. ⁶⁵ Como se depreende do *caput* do seu artigo 1º o elemento nuclear do crime é a supressão ou a redução do tributo, mediante as diversas condutas previstas em seus incisos. Essa supressão ou redução compreende a idéia de sonegação fiscal. Já no *caput* do artigo 2º da Lei está disposto “constitui crimes da mesma natureza”, ou seja, crimes que também visam à sonegação tributária. Ao contrário do artigo primeiro as condutas do artigo segundo são formais, ainda que também delimitem em seus incisos ações que podem configurar esse tipo penal conhecido pela jurisprudência e doutrina como sonegação fiscal. ⁶⁶

Segundo Cezar Roberto Bittencourt (2013, p. 106) “suprimir significa eliminar, abolir, acabar, extinguir ou impedir que o tributo ou obrigação acessória apareça ou se configure no sistema tributário nacional; reduzir, por sua vez, significa diminuir

⁶³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 29.

⁶⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 6º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 440.

⁶⁵ BRASIL **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

⁶⁶ HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci e POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2º edição. São Paulo: Atlas, 2015, p. 153.

abater ou restringir.”⁶⁷ A supressão, portanto, corresponde a ilusão total do tributo e a redução é uma ilusão parcial. Ambas podem ser denominadas de sonegação fiscal.

A primeira Lei específica sobre o delito de sonegação fiscal ficou conhecida como Lei de Sonegação Fiscal, essa Lei foi a 4.729 de 1965. Constituiu o primeiro diploma legal que previa crimes de natureza tributária.⁶⁸ A Lei explicitava, de maneira taxativa, as condutas qualificáveis como sonegação fiscal. Porém, ao contrário da atual legislação, ela previa somente crimes formais. Portanto, nos crimes previstos na Legislação anterior não era necessário o resultado, ou seja, o não pagamento do tributo. Ademais, somente se previa a pena de multa para réu primário. Além disso, a punibilidade esbarrava em uma questão processual, uma vez que a pena pecuniária prescreve em dois anos, nos termos do artigo 114 do Código Penal⁶⁹. Desse modo, decorrido mais de dois anos da data da prática do fato ocorria a extinção da pretensão punitiva, tornando ineficaz essa sanção penal.⁷⁰

Importante observar, uma vez que esse tema será tratado em sub capítulo específico, que a Lei 4.729, de 1965, já tinha previsão da figura da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Todavia, nela o marco temporal era diferenciado, já que o pagamento deveria ser feito antes de ter início na esfera administrativa a ação fiscal própria. Conforme era descrito no artigo 2º desta Lei “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nessa Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.⁷¹

Após 25 anos de vigência da Lei 4.729, de 1965, ela foi substituída pela Lei 8.137, de 1990 que previu todos os tipos penais instituídos na antiga lei, assim como estipulou novas figuras delitivas. Quando da promulgação da nova Lei dos Crimes Contra a ordem tributária, o poder executivo se pronunciou por meio da mensagem 340/90⁷², acompanhada da exposição de motivos:

⁶⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto, op. cit., p.106.

⁶⁸ HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci e POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2º edição. São Paulo: Atlas, 2015, p. 153.

⁶⁹ BRASIL **Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

⁷⁰ HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumeci e POLIDO, Gustavo Moreno, op. cit., p. 153

⁷¹ BRASIL **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

⁷² BRASIL. **Diário do Congresso Nacional**. 15.05.1990. p, 4.872.

1. A conceituação dos crimes que tem como conseqüências o não pagamento de tributos, e as penalidades imponíveis a seus autores, deixam muito a desejar, mercê de suas imprecisões e lacunas, não só na definição dos fatos tipificadores do crime como também da fixação da pena aplicável quando de seu cometimento.
2. Em verdade, o objetivo básico colimado, qual seja o de desestimular a prática criminosa, não vem sendo alcançado, fato esse que tem causado grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional.
3. Não representará uma inverdade afirmar-se que, ao contrário do que deveria ocorrer, a prefalada legislação, de certa forma, estimula a prática do crime ao invés de coibi-la
4. Diante desse quadro, entende-se absolutamente necessária a tomada de providências imediatas, aperfeiçoando-se as normas reguladoras da matéria, o que se propõe seja feito de acordo com as normas constantes do anexo do projeto de lei

A Lei 8.137, de 1990, foi criada para aperfeiçoar a antiga legislação vigente, que não estava se demonstrando eficaz quanto ao combate da sonegação e, por conseqüência, não estava cumprindo o papel de desestimular essa prática delituosa.

Esta nova legislação estipulou normas penais em branco. Afinal, para regular os crimes fiscais é necessário buscar elementos da norma tributária, observa-se, por exemplo, que os artigos 1º e 2º, da Lei 8.137, de 1990, referem-se ao tributo ou contribuição social como objetos de sonegação. Tendo em vista que a concepção de tributo e contribuição social não se encontra em normas penais, mas sim na legislação tributária. As normas penais, portanto, são complementadas com o significado de elementos da lei tributária. É impossível existir, desse modo, um crime tributário sem uma transgressão a um dever tributário.⁷³

No Brasil, adotou-se a teoria do engano, que provém da doutrina espanhola e defende que somente havendo fraude ou engano a infração tributária poderá ser considerada um crime tributário.⁷⁴

Conforme observação de Cezar Roberto Bitencourt:

[...] sob o prisma da teoria do engano o delito fiscal não se caracteriza sem o componente da fraude ou engano, limitando o alcance da intervenção penal neste âmbito; nesse aspecto, longe de assumir uma mera função simbólica e funcional como instrumento de como instrumento de coerção

⁷³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.54.

⁷⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal - parte geral**. 21ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 110.

para arrecadação de tributos, dirige-se somente à persecução daqueles comportamentos nitidamente orientados a fraudar a Fazenda Nacional.⁷⁵

Importante ressaltar que a figura do artigo 1º da Lei 8.137, de 1990, estipula crimes de resultado, já a figura do artigo 2º tipifica crimes de mera conduta. Nesse sentido:

[...] pode-se afirmar que, no crime de resultado tipificado no artigo 1º, a consumação, em princípio, ocorre quando se produz o prejuízo ao erário público, isto é, quando o agente consegue que se reduza ou suprima tributos. Para determinar, na prática e em sentido técnico, o momento consumativo, é preciso, contudo, levar em consideração o tipo de ação praticado e a espécie de tributária afetada.

Complementando o exposto, explica José Paulo Baltazar Junior:

Nos crimes de mera conduta o tipo penal não requer a produção de nenhum resultado material, de modo que a simples ação ou a simples omissão descrita já é suficiente para a consumação. Nesses termos quando o agente realiza o comportamento incriminado no artigo 2º e seguintes incisos, estamos diante de um crime contra a ordem tributária consumado.⁷⁶

Ainda sobre a tipificação dos crimes do artigo 2º da referida lei, disserta Marco Antônio Silva:

A punição dessas condutas formais se justifica na medida em que a arrecadação tributária necessita de procedimentos informativos, que passam pela consciência fiscal do contribuinte, pois do contrário, o Fisco necessitará se valer de outros mecanismos para calcular o tributo devido. Com essa previsão normativa objetiva-se desestimular condutas sonegadas, ao tempo em que se reforça o dever individual de prestar informações corretas.⁷⁷

Denota-se que para que ocorram os crimes estipulados no artigo 1º da Lei 8.137, de 1990, deverá haver, de fato, a supressão ou redução do tributo, tendo em vista que esses tipos penais serão crimes de dano e não de mera conduta, como os estipulados no artigo 2º. Os crimes de mera conduta independem, conforme o exposto, da obtenção do resultado da supressão ou redução. Vislumbra-se que nos

⁷⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal - parte geral**. 21ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 110.

⁷⁶ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 345.

⁷⁷ SILVA, Marco Antonio Chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 53.

tipos penais do artigo 1º devem se efetivar os prejuízos fiscais para a Fazenda Pública, já no artigo 2º essa materialização do prejuízo não é necessária.

Por conta da efetivação do crime do artigo 1º ocorrer somente quando houver de fato supressão ou redução do tributo, é que os Tribunais estipularam que a persecução penal nesses delitos só poderá ocorrer depois do término do processo administrativo.

Nesse sentido, em importante julgamento do Supremo Tribunal Federal, onde restou estipulado que:

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 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.⁷⁸

Outro julgamento paradigmático nessa seara foi o Habeas Corpus 77002-RJ, quando, no voto do Ministro Nelson Jobim, restou explícita a histórica postura utilitarista adotada pelo legislativo na prática da tipificação criminal de crimes fiscais. Jobim afirmou que o “Direito Penal não é instrumento de arrecadação do tributo”. E que, “a distinção entre ilícito penal e ilícito fiscal se impõe”. Desse modo, deverá haver a decisão definitiva em processo administrativo, a fim de ensejar a justa causa

⁷⁸ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Habeas Corpus n. 81611**, Relator: PERTENCE, Sepúlveda. Publicado no DJ 13-05-2005 PP-00006.

da persecução penal, uma vez que os crimes do artigo 1º da Lei 8.137, de 1990, são delitos materiais.⁷⁹

Em contrapartida, outro ponto que não pode deixar de ser analisado, quanto à legislação vinculada aos crimes de sonegação fiscal, é que no âmbito da criminalidade econômica percebe-se que o legislador sempre criou normas mais tênues, se comparadas à legislação da criminalidade tradicional. Certamente, nesse contexto, não se pode olvidar que a Lei é feita por grupos de interesses, sobretudo grupos de interesses vinculados à área econômica, que atualmente é quem patrocina as candidaturas políticas no Brasil.

Conforme o excerto da obra de James Willian Coleman:

Os entes governamentais são controlados por uma 'elite de poder', classe dominante mais ou menos unificada, composta principalmente por aqueles que detêm maior poder econômico e/ou ocupam posições chaves na estrutura do poder corporativo. [...] Esse grupo exerce o poder de uma forma tão avassaladora ao ponto de controlar e não permitir as propostas legislativas que ameçassem a sua dominação [...] as várias leis que definem os crimes de colarinho branco não passam de gestos simbólicos destinados a aquietar o descontentamento público, sem ameaçar os poderes existentes.⁸⁰

Sutherland também observava que a criminalidade econômica é de fato uma criminalidade organizada. Ele observava que esses crimes estão vinculados ao meio social do próprio legislador, influenciando diretamente a produção legislativa, ação esta protagonizada por meio de poderosos *lobbies*, atuantes junto ao poder do Estado, que planejam e fazem ser votadas leis mais benéficas, para que esse ilícito possa ter sua configuração legislativa e punição fortemente abrandada.⁸¹

Luciano Feldens, nesse sentido, aduz:

Oportuno referir nesse contexto a lúcida percepção de Luigi Ferrajoli em torno dos aspectos fomentadores do que denominou de crise da atual democracia, a expressar a divergência entre o modelo normativo de Estado Democrático de Direito e o seu funcionamento de fato. Segundo Ferrajoli, uma das mais graves deformações da democracia representativa tem

⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Habeas Corpus n. 77002, Relator(a): SILVEIRA, Neri da, Publicado no DJ 02-08-2002 PP, p. 111.

⁸⁰ COLEMAN, James Willian. **A Elite do Crime- para entender o crime do colarinho branco**. 5ª Ed. Trad. Denise R. Sales. São Paulo: Manole, 2004, p.173.

⁸¹ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.146.

relação com a ascensão ao poder das cognominadas empresas partido e empresas governo, projetando a concentração, em uma mesma pessoa (ou mesmo grupo de pessoas) de enorme poder político e econômico.⁸²

Sabe-se que o Congresso Nacional, independente das siglas partidárias, possui blocos de interesses. Existe no Congresso, por exemplo, os conhecidos “ruralistas”, os “banqueiros”, o “bloco dos empresários”, entre outros. Dessa forma, nem sempre a produção legislativa é feita de acordo com o interesse da maioria da população, e sim com interesses escusos de certas categorias. Esse quadro refletir-se-á, inclusive, na esfera penal, gerando leis de acordo com as categorias de “representantes” no Congresso Nacional.

Maurício Jalil aprofunda a explicação do interesse legislativo nessa seara:

Outra questão que merece destaque envolvendo o Direito Penal Econômico é o poder corruptor que essa delinqüência exerce sobre a Administração Pública, em uma espécie de simbiose negativa com funcionários e autoridades públicas, gerando, muitas vezes, a “impunidade”. Isso se dá tendo em vista a “identificação” ou cumplicidade entre o legislador e os potenciais delinqüentes, cujo poder econômico, em geral, suscita muito mais admiração do que terror. Muitos tipos legais não são suficientes para responder essa espécie de criminalidade, haja vista que protegem “interesses individuais”, ao invés de difusos.⁸³

Podemos observar que a legislação penal tributária no Brasil é relativamente nova e ainda precisa de ajustes e reformas, principalmente no que tange a sua efetividade, uma vez que ela não pode ser um instrumento utilitarista de arrecadação, mas deve representar os interesses sociais penais, principalmente no que tange a prevenção. Afinal, conforme o exposto, a infração tributária afeta valores fundamentais da vida social e cumpre, desse modo, o elemento essencial para a existência deste tipo penal, qual seja, uma necessidade social digna de proteção.

2.2. O bem jurídico sob a ótica constitucional de um Estado Social de Direito

Atualmente está claro que a Constituição cria e molda as principais instituições do Estado, intervindo materialmente em todas as áreas do direito. Por tal contexto, os princípios e regras econômicos estão conformados nela. Em nossa

⁸² FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p.192.

⁸³ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 36.

moderna Carta Magna a Ordem Econômica e Financeira possui título próprio e tem finalidades e objetivos que se coadunam com os fundamentos da república e os seus princípios fundamentais. O Estado assume, portanto, um papel interventivo na economia e atua, nas mais diversas áreas, para garantir os princípios constitucionais da Ordem Econômica.

Nesse ensejo, os bens jurídicos se coadunam a Ordem Constitucional. São eles objetos, materiais ou imateriais, valorados na esfera jurídica como algo útil, necessário e valioso, sendo primordial sua proteção.

Conforme ensina Francisco de Assis Toledo:

Bem, em um sentido mais amplo, é tudo o que nos apresenta como digno, útil, necessário, valioso. [...] Os bens são, pois, coisas reais ou objetos ideais dotados de “valor”, isto é, coisas materiais e objetos imateriais que, além de serem o que são, “valem”. Por isso são em geral apetevidos, procurados, disputados, defendidos, e, pela mesma razão, expostos a certos perigos e ataques ou sujeitos a determinadas lesões⁸⁴

O Direito, nesse universo de bens da vida, seleciona aqueles que reputam dignos de proteção para valorar e denominar de bens jurídicos. O significado social que possui determinado bem faz com que esse seja protegido na esfera jurídica.⁸⁵

Quanto às características do bem jurídico na esfera penal, afirma Cezar Roberto Bittencourt:

Uma das principais características do moderno Direito Penal é o seu caráter fragmentário, no sentido que representa a *ultima ratio* do sistema, limitando-se a punir as ações mais graves praticadas contra os bens jurídicos mais importantes, decorrendo daí o seu conhecimento de caráter fragmentário⁸⁶

Denota-se, que o Direito Penal tem como fim a proteção de bens jurídico-penais, de forma subsidiária, devendo o aparelho estatal intervir o menos possível. Na esfera penal, portanto, o bem jurídico é aquele que exige uma proteção especial, as normas penais serão criadas quando as garantias oferecidas pelas outras áreas do ordenamento jurídico se revelarem insuficientes.⁸⁷

⁸⁴ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 15.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 16.

⁸⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.35.

⁸⁷ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 17.

Acredita-se que o Direito Penal, com seu papel subsidiário, seguindo o preceito de ultima *ratio*, terá uma importância essencial no combate aos graves danos causados pelos delitos econômicos. A sua efetividade, nessa seara, poderia trazer grandes benefícios nas condições de vida da população. Ao coibir a sonegação fiscal, por exemplo, o Estado acaba arrecadando muito mais recursos para prover as demandas e serviços sociais.⁸⁸

Conforme um prisma constitucionalista e de uma ideologia de um Estado do bem-estar social o bem jurídico protegido no tipo penal dos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990, conhecidos como delitos de sonegação fiscal, é a ordem tributária, porém secundariamente protege-se a administração pública, a fé pública e a livre concorrência. Cuida-se de bem coletivo, tendo em vista que o Estado arrecada para cumprir finalidades de interesse social. Afinal, na sociedade moderna, embora esteja instituído o princípio da solidariedade, ainda não há uma clareza em seus valores dessa prática de materialização da cidadania, que constitui o pagamento do tributo.⁸⁹

Embora alguns autores defendam que o bem jurídico restringe-se a simples arrecadação tributária, é necessário observar os ensinamentos de José Paulo Baltazar Junior, que afirma que o Estado ao arrecadar impostos busca atingir finalidades de interesses da coletividade, materializando políticas públicas. É por esse viés que deve ser analisado o bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária.⁹⁰

Douglas Fisher aduz:

Ao tempo em que as constituições hodiernas continuam (de modo acertado) estabelecendo cláusulas para a proteção das garantias individuais, há também novos preceitos e princípios que tem implicado o alargamento da atuação do Direito Penal, de modo a ampliar a área de bens jurídicos que reclamam proteção nessa seara. Significa que, enquanto os princípios liberais defendem procedimentos para a descriminalização de certas

⁸⁸ SILVA, Marco Antônio Chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 8.

⁸⁹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006, p. 346.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 346.

condutas, as instâncias basilares do Estado Social implicam a criminalização de outras⁹¹

Existem duas vertentes que divergem do objeto jurídico de proteção fiscal na seara dos delitos tributários; uma vertente pode ser conhecida como patrimonialista e a outra como funcional. O posicionamento patrimonialista defende que o bem jurídico protegido no âmbito dos delitos fiscais é o patrimônio da Fazenda Pública, também denominado de erário público. Em contrapartida, as posturas funcionais rejeitam a concepção patrimonialista e sustentam que o objeto jurídico protegido nos crimes tributários é mais amplo, estando diretamente vinculado às funções que devem cumprir os tributos no âmbito de determinada sociedade.⁹² O primeiro entendimento, contudo, pode ser questionado pela sua inegável superficialidade, conforme será demonstrado a partir de uma visão holística do Estado do bem-estar social.

Um ponto de certo consenso é o exposto por Cezar Roberto Bitencourt:

O que nos parece ser incontestado é que as funções desempenhadas pelos tributos representam o fundamento da incriminação daquelas condutas que prejudicam significativamente o patrimônio administrado pela Fazenda Pública. Nesses termos, quando afirmamos que o objeto protegido consiste materialmente no patrimônio administrado pelo estado através da Fazenda Pública, nele estão incluídos tanto as partidas de crédito, enquanto expectativas legítimas do ingresso amparadas na lei, quanto as partidas de débito (gasto), que implicam uma diminuição imediata no patrimônio público.⁹³

Mas o ponto principal, na ótica de um Estado Democrático de Direito, que possui uma Constituição social, é, conforme explicita Maurício Kalache:

[...] o Direito Penal Tributário está legitimado pela Constituição, porquanto, o Sistema Constitucional Tributário está endereçado a promover a dignidade da pessoa humana, colocando-se como instrumento à consecução dos objetivos fundamentais arrolados no artigo 3º da Constituição: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e da marginalização; redução das desigualdades sociais e regionais; promoção do bem de todos sem preconceitos.⁹⁴

Alguns autores classificam o bem jurídico afirmando que há bens jurídicos individuais, tais como a vida, a honra, o patrimônio; e bens jurídicos coletivos como a

⁹¹ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 115.

⁹² BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.34-35.

⁹³ *Ibidem*, p.36.

⁹⁴ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2009, p.116.

incolumidade pública, a fé pública, o meio ambiente e ainda bens estatais como a administração da justiça, estabilidade do sistema financeiro. Alguns destes são concretos, como a vida e o patrimônio, e outros são abstratos como a fé pública. E ainda pode-se classificar os bens públicos como naturais, como a vida e a liberdade, e normativos como a administração pública e a estabilidade do sistema financeiro.⁹⁵

Os bens jurídicos coletivos abstratos e normativos são os objetos da presente análise. Os bens jurídicos coletivos, universais transpessoais ou supra-individuais não são simples interesses derivados de aspirações humanas individuais. Estes bens devem ser compreendidos como valores que transcendem o indivíduo, uma vez que dizem respeito a um conjunto social. Esses bens jurídicos transindividuais é que darão validade as normas de direito penal econômico, uma vez que essas se projetam sobre valores da sociedade como um todo.⁹⁶

Essas classificações auxiliam na identificação de bens jurídicos e de suas categorias, mas uma análise que nunca poderá deixar de ser feita é a vinculação do bem jurídico com a Constituição. O Direito Constitucional será o vetor de penalização de condutas e a fonte privilegiada de inspiração, devendo observar as estipulações vinculadas ao Direito Econômico, instituídas na Constituição.

Em consonância com essa idéia, Maurício Kalache observa que:

É de se consultar, pois, o texto constitucional para saber da existência de vetores de incriminação em matéria econômica e, em particular, para certificar-se se existe um determinado modelo de política econômica a que o legislador ordinário deve observância ou se, ao contrário, o constituinte não demarcou o perfil econômico do Estado deixando livre a atividade legislativa infraconstitucional.⁹⁷

A linha de pensamento acima apresentada disserta acerca dos critérios materiais dos bens jurídicos, relacionando-se a uma ideologia constitucional, nascida na Alemanha, que utiliza-se da norma fundamental constitucional para definir que interesses devem ser protegidos. Essa linha doutrinária subdivide-se em duas teorias: a constitucionalista estrita e a constitucionalista ampla. A primeira tem a Constituição como limite positivo, segundo a qual a Carta Magna deve ser a única e exclusiva fonte a ser observada para a criminalização primária de condutas a ser

⁹⁵ *Ibidem*, p. 60.

⁹⁶ JALIL, Maurício Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 42.

⁹⁷ KALACHE, Maurício, op. cit, p.94.

realizada pelo legislador. A segunda, por sua vez, tem a norma constitucional como limite negativo, permitindo maior liberdade na tarefa do legislador, sem deixar de observar os princípios basilares do direito.⁹⁸

Compreende-se, nesse contexto, a importância desses bens jurídicos coletivos. O XIII Congresso Internacional da Associação Internacional de Direito Penal (Cairo, 1984) dispôs em sua recomendação número 5:⁹⁹

Na maioria dos casos, o Direito Penal tutela nesse âmbito bens jurídicos coletivos, não unicamente individuais. A maior parte destes bens jurídicos coletivos são mais difíceis de determinar e de defender do que os bens jurídicos individuais, por causa de seu caráter particularmente complexo e difuso. Por isso existe uma necessidade especial de proteger estes interesses coletivos. Sua proteção a cargo da lei deveria estar incluída no Código Penal.

Outra linha de argumentação, quanto à importância e necessidade de proteção dos bens jurídicos coletivos, sobretudo o fiscal, pode ser retirado do embasamento da proposta de Lei 91/V portuguesa que alegava:

“Hoje, porém, é dado adquirido quer na doutrina quer na jurisprudência, a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar o máximo das receitas, mas também uma maior justiça distributiva dos rendimentos entre os cidadãos, tendo em conta as necessidades de financiamento das actividades sociais do Estado”¹⁰⁰

Diante do exposto, podemos perceber que mesmo que o interesse protegido pela norma penal tributária seja, de forma mediata o erário público, esse bem jurídico também abarca diversos outros valores contidos na idéia de Ordem Econômica Tributária, pode-se citar a solidariedade tributária; a igualdade de condições concorrenciais mercantis; a estrutura institucional do Estado do bem estar social- materializada por meio de serviços e políticas públicas; a qualidade de vida dos indivíduos beneficiários das prestações sociais e ainda a consciência ética acerca do patrimônio público. Assim, a concepção deste bem constitucional tributário abarca diversos valores que devem ser protegidos por um bem jurídico penal tributário.

⁹⁸ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 44.

⁹⁹ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2009, p.94.

¹⁰⁰ PORTUGAL. **Diário da Assembleia da República, I Série, V legislatura (19.04.1989)**, p . 2.243.

2.3. A retribuição penal e a polêmica da despenalização com o pagamento do tributo

A despenalização de delitos deveria ocorrer em relação a infrações que não ofendam os interesses sociais e as premissas constitucionais. Tendo em vista que, a tipificação ocorre em face de delitos que possuem relevância social e ofendem significativamente os interesses resguardados pela nossa Carta Magna, a exemplo da sonegação fiscal, delito que afeta bens jurídicos de grande importância para um Estado Social de direito.¹⁰¹ Nesse contexto, deve-se efetivar a prevenção geral, que é um direito da sociedade, produzindo normas rígidas que tentem evitar a criminalidade fiscal e negando a ideia de que o proveito do crime de sonegação fiscal é maior que a possível pena imposta pelo Estado.¹⁰²

Afinal, conforme disserta Bitencourt:

[...] o Direito Penal caracteriza-se pela forma e finalidade com que exercita dita proteção. Quanto à forma, o Direito Penal caracteriza-se pela imposição de sanções específicas- penas e medidas de segurança- como resposta aos conflitos que é chamado a resolver. A aplicação dessas sanções decorre da atribuição da responsabilidade através de critérios de imputação, objetivo e subjetivo específicos, próprios do Direito Penal. Quanto à finalidade, existe hoje um amplo reconhecimento por parte da doutrina que através do Direito Penal, isto é, da ameaça da imposição da pena e de sua efetiva aplicação, o Estado tem o objetivo de produzir efeitos tanto sobre aquele que delinqüe como sobre a sociedade que representa. Pode-se afirmar nesse sentido, que o Direito Penal caracteriza-se por sua finalidade preventiva: antes de punir o infrator da ordem jurídico-penal, procura motivá-lo para que dela não se afaste, estabelecendo as normas proibitivas e cominando as sanções respectivas, visando evitar a prática do crime.¹⁰³

A elaboração da legislação brasileira, no entanto, vai na contramão dessa ideologia. Conforme o já referido julgamento do Habeas Corpus 77002-RJ, a finalidade do crime de sonegação fiscal, durante todo o desenvolvimento das legislações nessa área, no Brasil, foi preponderantemente a do interesse arrecadatário da Fazenda Nacional, o que justificaria, segundo as concepções do

¹⁰¹ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 186.

¹⁰² *Ibidem*, p. 207.

¹⁰³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 27.

Ministro relator do citado acórdão, as medidas despenalizantes frente ao pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia.¹⁰⁴

Douglas Fischer, contudo, sendo crítico em relação ao atual sistema de punibilidade adotado para os crimes de sonegação fiscal, aduz:

Sem se afastar a possibilidade do legislador infraconstitucional estipular eventuais causas extintivas de punibilidade ou redução das penas, bem como a exclusão dos próprios tipos penais em abstrato- mormente quando não mais consentâneos com a realidade social-, tem-se que, frente ao conteúdo axiológico dos princípios insertos na Constituição Federal- os quais como já dito, superam as bases iluministas que ensejaram a edição das Leis penais como o Código Penal-, a despenalização deveria ocorrer em relação a infrações que não ofendam, de forma significativa, os novos interesses tutelados.¹⁰⁵

É necessário ressaltar que a Constituição vincula a legislação inferior, a fim de tornar o sistema infraconstitucional coeso e sistemático, em conformidade com o texto da Carta Magna.¹⁰⁶ Contudo, em confronto a esta idéia, foi publicado o artigo 34 da Lei nº 9.249/1995 dispondo que:

“Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”¹⁰⁷

Portanto, ressarcidos aos cofres públicos os valores objeto de sonegação fiscal, antes do recebimento da denúncia, a punibilidade será extinta.

Douglas Fisher, sobre esse ponto, reflete acerca da diferença do tratamento dado ao crime de sonegação fiscal e a criminalidade tradicional:

Realmente, no sistema pátrio, para os delinqüentes comuns, tradicionais, que sofrem as penas (iluministas) do Código Penal, cujas condutas em tese (e de modo geral) são muito menos lesivas, se não houver violência ou grave ameaça à pessoa (sob o enfoque tradicional de suas acepções), acaso devolvido o bem objeto do crime, no máximo se faz incidir a regra do artigo 16 do Código Penal (redução da pena), jamais se cogitando de eventual exclusão da punibilidade.¹⁰⁸

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Habeas Corpus n. 77002, Relator(a): SILVEIRA, Neri da, Publicado no DJ 02-08-2002 PP, p. 111.

¹⁰⁵ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**- Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 185-186.

¹⁰⁶ FREITAS Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**- São Paulo: Malheiros, 2004, p. 33-34.

¹⁰⁷ BRASIL Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br .

¹⁰⁸ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**- Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 211.

Luciano Feldens, nesse contexto, cunha a expressão “processo de civilização do Direito Penal” para criticar a despenalização que começa a ser vislumbrada no Direito Penal, concomitantemente ao combate que se inicia aos crimes econômicos. Ele afirma que resta claro que essa despenalização é voltada para os crimes de colarinho branco. O referido autor afirma que essas normas devem passar pelo crivo do Judiciário para que se analise a sua validade perante o sistema constitucional vigente.¹⁰⁹

Lênio Streck, em sua brilhante obra *Verdade e Consenso*, afirma que:

Não há qualquer justificativa de cunho empírico que aponte para a desnecessidade da utilização do direito penal para a proteção dos bens jurídicos que estão abarcados pelo recolhimento de tributos, mormente quando analisamos o grau de sonegação no Brasil.¹¹⁰

A finalidade da pena é a defesa social pela proteção de bens jurídicos considerados essenciais a manutenção da convivência humana. Dentre as atuais correntes sobre as finalidades da pena, destaca-se a da prevenção geral positiva limitadora, o ponto central dessa concepção é que a prevenção deve estabelecer um sentido limitador do poder punitivo do Estado e que a pena, como sanção punitiva específica, sujeita-se a pressupostos e limitações próprias e exclusivas desta categoria, não podendo esquecer, contudo, da proporcionalidade da sanção tendo em vista a lesividade gerada pela conduta ilícita.¹¹¹ Afinal, não é admissível desconsiderar a função teleológica como instrumento e critério na interpretação dos tipos penais que condiciona seu alcance na finalidade de tutela de um bem jurídico.¹¹²

Também é importante lembrar as finalidades da pena concebidas por Roxin:

Roxin concebe três finalidades da pena: 1) efeito de aprendizagem, motivado sócio-pedagogicamente; 2) a justiça penal como fonte de confiança no ordenamento jurídico; 3) o efeito da pacificação, que se produz quanto a consciência jurídica geral se tranquiliza, em virtude da sanção, solucionando o conflito proporcionado pelo delinqüente.¹¹³

¹⁰⁹ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 181.

¹¹⁰ STRECK, Lênio. **Verdade e consenso**- Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas- Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006, pg. 159, nota de rodapé nº 16.

¹¹¹ SILVA, Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 72-73

¹¹² *Ibidem*, p. 99.

¹¹³ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 89.

Não se pode olvidar, nesse contexto, a evolução dogmática quanto à aplicação das penas. Hoje as penas alternativas são opções possíveis e o uso delas se torna cada vez mais corrente. Penas envolvendo prestação de serviços a comunidade, multas, reparação do dano à vítima, entre outras, são opções cada vez mais utilizadas. Além disso, quanto à criminalidade econômica uma nova opção se vislumbra: a idéia da pena de prisão de curta duração, hipótese muito que vem sendo muito utilizada em outros países.¹¹⁴

Importante lembrar que a nova Lei de sonegação fiscal optou por manter a extinção da punibilidade. Nesse contexto, deve-se questionar se esta previsão legal cumpre os pressupostos do Direito Penal Econômico. Nas palavras de Cezar Roberto Bitencourt:

Com a entrada em vigor da Lei 8.137/90, referida causa da extinção da punibilidade passou a regular-se pelo disposto no artigo 14 desta lei, com a seguinte redação: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”. O artigo 14 teve, contudo, uma vida curta, sendo revogado pela Lei 8.383/91. No entanto, com a entrada em vigor do artigo 34 da Lei 9.249/95, a citada causa de extinção da punibilidade passou novamente a vigorar no nosso ordenamento jurídico, nos seguintes termos: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, e na Lei 4.727/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessório, antes do recebimento da denúncia”¹¹⁵

Não se pode olvidar o interesse legislativo de grupos econômicos no processo legislativo de criação destas leis de despenalizações. Afinal, conforme já exposto, as leis são feitas por meio das necessidades de grupos de interesse dominantes no Congresso Nacional. E essa normas de interesse vão de encontro à ideia de que a legislação penal, uma vez que conceitua e materializa a proteção à bens jurídicos, deveria ser neutra em relação a interesses de classes políticas.

Ensina Marco Antônio Silva:

A conceituação do bem jurídico penalmente relevante deve, tanto quanto possível, ser abstraída de qualquer influência política efêmera, muito embora seja esta uma tarefa muito difícil, haja vista como dissemos em tópico anterior, que a ideologia política preponderante num Estado será o fator determinante do grau de importância conferido ao Direito Penal, ou seja nos estados totalitários o *jus puniendi* tende a ser mais rigoroso enquanto prepondera o *jus libertatis* nos estados liberais.¹¹⁶

Para agravar esse contexto, a extinção da punibilidade, atualmente, nos crimes contra a ordem tributária, é facilitada pelas leis de parcelamento que foram

¹¹⁴ *Ibidem*, p. 117.

¹¹⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.85.

¹¹⁶ SILVA. Marco Antônio Chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 48.

acolhidas na seara penal pelos Tribunais pátrios. Um exemplo importante quanto a essa questão foi a Lei 9.964 de 2000, conhecida como REFIS I, que instituiu em seu artigo 15 que:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.¹¹⁷

Posteriormente, a Lei 10.684 de 2003, conhecida como REFIS II, em seu artigo 9º, instituiu que:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.¹¹⁸

Comentando a Lei 9.964, de 2000, assevera Douglas Fisher que esta legislação começou a ser aplicada, nos Tribunais pátrios, porém tal entendimento originou-se de meras repetições de ementas de julgados precedentes, que sustentavam que, de fato, o parcelamento do valor sonegado, na seara administrativa, importaria na incidência da extinção da punibilidade, sob o fundamento de que a norma que rege a extinção da punibilidade na Lei 8.137, de 1990, não especificou se o valor sonegado deveria ser pago em uma vez, ou poderia ser parcelado. Portanto, os acordos administrativos de parcelamento importavam na extinção em comento.¹¹⁹

Também criticando tal legislação, dispõe Luciano Feldens:

Situações como tais privilegiam o interesse individual, fazendo da defesa da ordem econômico social um minus em relação ao patrimônio privado, comprometem a proteção de bens jurídicos- que se pode chamar de coletivos (ou difusos) dignos de assento constitucional e, por conseguinte, fomentam a injustiça social que a constituição pretende eliminar. Por tudo

¹¹⁷ BRASIL Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

¹¹⁸ BRASIL Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

¹¹⁹ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**- Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 218.

isso, afrontam a mais comezinha noção do que se possa ter de Estado Social.¹²⁰

Feldens afirma ainda que a regra em comento afeta o princípio basilar de uma Estado democrático, qual seja o princípio da igualdade, bem como afronta o princípio da sustentabilidade, uma vez que os recursos acabam não chegando ao Estado no momento adequado e posteriormente o sonegador beneficia-se com as benesses das leis de parcelamento. A interpretação de que cabe o parcelamento nos crimes de sonegação fiscal, gera verdadeira concorrência desleal, já que o empresário, caso seja descoberta sua fraude, terá que somente realizar um acordo de pagamento do valor que ele locupletou dos cofres públicos, gerando uma grande violação de isonomia e ocasionando um verdadeiro estímulo a criminalidade.¹²¹

Ademais, em 2009 surgiu o “Novo REFIS”. A este respeito disserta Anna Christina Pisco Rocha:

A Lei nº. 11.941/2009, batizada como "*novo REFIS*" ou "*REFIS da crise*", faz parte de uma série de medidas adotadas pela equipe econômica do Governo Federal com o objetivo de amenizar os impactos da crise financeira mundial sobre a economia brasileira, que teve seu auge no início do ano de 2009.

Dentre as principais medidas estão a redução de alíquotas de impostos, a redução da taxa de juros, a remissão de créditos tributários e o incentivo para o pagamento de tributos federais não recolhidos através de redução de juros, multas e outros encargos.¹²²

Esta autora também ressalta que além de haver o parcelamento, com essa nova legislação o pagamento integral da dívida poderia ser efetuado com uma redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, e o sonegador que parcelar seu débito no período máximo, ou seja, em cento e oitenta meses, será beneficiado com uma redução de sessenta por cento das multas de mora e de ofício, entre outras vantagens.¹²³

¹²⁰ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 190.

¹²¹ *Idem*.

¹²² SILVA, Anna Christina Pisco Rocha. **A Lei nº 11.941/2009 (novo REFIS) e sua regulamentação à luz do princípio da isonomia**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/13403/a-lei-n-11-941-2009-novo-refis-e-sua-regulamentacao-a-luz-do-principio-da-isonomia#ixzz3oxl3EmSE>. Acesso em: 4.11.2015.

¹²³ SILVA, Anna Christina Pisco Rocha. **A Lei nº 11.941/2009 (novo REFIS) e sua regulamentação à luz do princípio da isonomia**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/13403/a-lei-n-11-941-2009-novo-refis-e-sua-regulamentacao-a-luz-do-principio-da-isonomia#ixzz3oxl3EmSE>. Acesso em: 4/11/2015.

A Lei 11.941, de 2009, também estipulou sobre a extinção da punibilidade. Dispôs em seu artigo 69:

Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.¹²⁴

Não se pode olvidar, conforme observa Bitencourt, que:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e no artigo 95 da Lei 8.212/91, durante todo o período em que a pessoa jurídica relacionada com os agentes dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS[...] Vale apenas ainda ressaltar que de acordo com o § 1º do artigo 15 “a prescrição criminal não corre durante o período da suspensão da pretensão punitiva”¹²⁵

Contudo, mesmo que haja a suspensão da prescrição penal no período de parcelamento, ainda existem inúmeros prejuízos causados à eficácia penal por conta dessas legislações. Além do parcelamento extinguir a pretensão punitiva, ele constitui uma norma de direito administrativo, vinculada a uma política de governo, não devendo ser aplicada ao crime de sonegação fiscal, mas somente a dívidas que provenham de inadimplências tributárias, já que tais legislações são utilitaristas e desconsideram o bem jurídico protegido por meio do tipo penal, disposto no artigo 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990.

Não se pode aceitar que estas legislações de benefícios, em forma de parcelamento, que só possuem uma finalidade arrecadatória, sejam aplicadas as pessoas jurídicas, nas quais foram sonegados tributos por meio de fraudes, prejudicando o erário público, a fé pública, a administração pública e a livre concorrência. Esta linha de interpretação, que considera válida a utilização das leis de parcelamento na esfera penal, afasta-se da visão constitucional, para apegar-se a corrente utilitarista, conspirando contra os princípios do Direito Penal Econômico.

Ademais, analisando as disposições do REFIS II, percebe-se que a legislação de parcelamentos não pune proporcionalmente, nem mesmo na esfera administrativa, os sonegadores e sim oferta a eles benefícios, a fim de que quitem suas dívidas com o Fisco. Esses programas de parcelamentos são usuais na praxe

¹²⁴ BRASIL **Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009**. Artigo 69. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

¹²⁵ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 275.

governamental brasileira, tendo sido editado nos últimos anos o Refis I, II e III. Essa política de indultos acaba retirando a prevenção geral, que deve existir por meio das sanções penais, uma vez que o criminoso sabe que sempre terá uma segunda chance, a qualquer tempo, para extinguir do mundo jurídico seu delito.

Conforme se observa no trecho da obra *Crimes contra a Ordem Tributária*, com a inadimplência do REFIS I, foi necessário criar outra lei de parcelamento. Quanto aos motivos da criação do REFISII a referida obra expôs:

Em razão do grande número de inadimplência no âmbito daquele programa (9.964/00, REFIS I) e da necessidade de rápida obtenção de recursos financeiros foi editada a Lei n 10.884/03 dispondo sobre o novo parcelamento de débitos tributários, em geral o artigo 1º desse diploma legal facultou o parcelamento em até 180 meses de tributos vencidos em até 28/01/2003, administrado pela secretaria da receita federal, constituídos ou não, inscritos ou não na dívida ativa, mesmo em fase de execução fiscal, bem como daqueles objetos de parcelamento anterior, ainda que cancelados por falta de pagamento [...]¹²⁶

Com relação a essa política criminal distorcida, Mauricio Schaun Jalil de forma crítica destaca que:

O caráter utilitarista e de conveniência para o Estado, através de seu Poder Executivo, está frontalmente estampado nas linhas de legislação que seguidamente são publicadas; ousamos tentar descobrir o pensamento das autoridades responsáveis: “fulano não honrou com seu compromisso acordado, não tem problema, vamos confiá-lo uma segunda chance. A empresa tal deixou de pagar as parcelas do REFIS I, a solução está na repactuação de seu débito. O que importa é arrecadar!”¹²⁷

Não obstante, os argumentos expostos, conforme se observa na jurisprudência, tais regras vem sendo aplicadas:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, USO DE DOCUMENTO FALSO E FALSIDADE IDEOLÓGICA. DENÚNCIA EM RELAÇÃO APENAS QUANTO AOS DOIS ÚLTIMOS, EM VIRTUDE DO PARCELAMENTO DO DÉBITO FISCAL. REJEIÇÃO DA INICIAL ACUSATÓRIA. ABSORÇÃO DOS DELITOS, PORQUE PRATICADOS COM FIM EXCLUSIVO VIABILIZAR A SONEGAÇÃO DO TRIBUTO. DELITOS EXAURIDOS NA ELISÃO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA REJEITADOS.

1. O Embargado foi denunciado porque elidiu tributo, ao prestar declaração de imposto de renda, lançando deduções referentes a despesas médicas fictícias, e, posteriormente, para assegurar a impunidade do crime de

¹²⁶ HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecchi e POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2015, p. 177.

¹²⁷ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 156.

sonegação fiscal que havia cometido, apresentou à Delegacia da Receita Federal diversos recibos contendo declarações falsas acerca do pagamento de serviços de saúde, incidindo, segundo a denúncia, nos crimes de uso de documento falso e falsidade ideológica.

2. Não houve oferecimento da denúncia pelo crime de sonegação fiscal por considerar suspensa a pretensão punitiva estatal, em razão do débito estar incluído em programa de parcelamento. E, a peça acusatória foi rejeitada sob o entendimento de que o delito de sonegação fiscal absorveu os demais.

3. É aplicável o princípio da consunção quando os crimes de uso de documento falso e falsidade ideológica - crimes meio - são praticados para facilitar ou encobrir a falsa declaração, com vistas à efetivação do pretendido crime de sonegação fiscal - crime fim -, localizando-se na mesma linha de desdobramento Causal de lesão ao bem jurídico, integrando, assim, o iter criminis do delito-fim.

4. No caso dos autos, as instâncias ordinárias, após minuciosa análise dos elementos de prova coligidos aos autos, entenderam que o Acusado usou recibos falsos de despesas médicas com o fim único e específico de burlar o Fisco, visando, exclusivamente, à sonegação de tributos. A lesividade das condutas não transcendeu, assim, o crime fiscal, razão porque tem aplicação, na espécie, mutatis mutandis, o comando do Enunciado n.º 17 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça . Precedentes.

5. Embargos de divergência rejeitados.¹²⁸ (grifou-se)

Vislumbra-se uma pequena mudança desde a Lei 9.249, de 1995, uma vez que hoje com a Lei 10.684, de 2003, a extinção da punibilidade fica condicionada ao pagamento integral do parcelamento. Contudo, tal legislação continua a merecer as críticas até aqui apresentada, já que a sanção penal não se materializa, bastando o mero ressarcimento do ilícito na esfera administrativa para que seja extinta a punibilidade.

Conforme precedente do Supremo Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA DA LEI Nº 10.684/03. SUSPENSÃO DO CURSO DO PROCESSO. ART. 34 DA LEI 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INAPLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A Terceira Seção desta Corte, interpretando o art. 34 da Lei nº 9.249/95, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma.

2. Tratando-se de crime supostamente praticado em abril de 1999, tendo sido requerido o parcelamento quando já em vigor o artigo 9º da Lei 10.684/03, a extinção da punibilidade fica condicionada ao seu pagamento integral. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

3. Agravo Regimental a que se nega provimento.¹²⁹ (grifou-se)

¹²⁸ BRASIL. Embargos de divergência em Recurso Especial 1154361/MG, Relatora: VAZ, Laurita. DJe 06/03/2014.

¹²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial. Relatora: MOURA, Maria Thereza de Assis. Publicado no DJe 23/11/2012.

Assim, posiciona-se o Supremo Tribunal Federal:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. AÇÃO PENAL ORIGINÁRIA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI 8.137/90. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. FALTA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. PARCELAMENTO DO DÉBITO COM BASE NA LEI 10.684/2003. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. ART. 312 DO CÓDIGO PENAL. PECULATO. COTA DE PASSAGENS. VERBA PÚBLICA. MATERIALIDADE E INDÍCIOS DE AUTORIA COMPROVADOS. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INOCORRÊNCIA. DENÚNCIA PARCIALMENTE RECEBIDA. DENÚNCIA EM FACE DE DUAS DAS ACUSADAS BASEADA EM SIMPLES CONSTATAÇÃO DE FIGURAR, À ÉPOCA DOS FATOS, COMO REPRESENTANTES LEGAIS DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA. DENÚNCIA GENÉRICA. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. PEÇA GENÉRICA QUE NÃO NARRA SATISFATORIAMENTE AS CONDUAS DAS DENUNCIADAS. IMPOSSIBILIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. RESPONSABILIDADE PENAL OBJETIVA REPUDIADA PELO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO.

1. A justa causa para a ação penal pela prática do crime tributário tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, não se verifica 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. (Plenário do Pretório Excelso ao julgar o HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 13/05/2005) .

2. In casu, verifica-se que, com relação ao procedimento fiscal de número 11522.000961/00-33, restou finda a dívida com o Fisco, antes do recebimento peça acusatória, faltando, portanto, o elemento normativo do tipo por se tratar de crime material (de resultado).

3. A tipicidade da conduta prevista no art. 1º da Lei 8.137/90 (delito de sonegação fiscal) pressupõe a existência, em concreto, do tributo, o que somente se verifica após o lançamento definitivo - ato privativo da autoridade fiscal.

4. No caso sub judice, resta inequívoco que o crédito fiscal não foi apurado em caráter definitivo por isso que houve quitação do parcelamento, interditando-se entrever tipicidade da conduta, haja vista que a sonegação de tributo pressupõe a existência do crédito tributário correspondente, faltando justa causa para ação penal.

5. O parcelamento do débito tributário com fulcro na Lei nº 10.684/03 resulta tão somente na suspensão do processo, ficando a extinção da punibilidade condicionada ao seu pagamento integral.[...] ¹³⁰ (grifou-se)

Denota-se que os ilícitos que afetam gravemente bens jurídicos devem possuir punições em mais de uma esfera. Desse modo, delitos como a sonegação fiscal exigem, conforme a lógica sistemática do direito, não apenas uma repulsa de índole reparatória, indenizatória, mas algo mais acentuado que reprima a conduta tida como criminosa, sanção esta que deverá ser efetivada no âmbito penal. Afinal,

¹³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Penal n. 459/AC, Relator FUX, Luiz. Publicado no DJe 17.12.2010.

somente uma repressão eficaz por meio da norma penal é que realiza uma prevenção geral.¹³¹

Conforme analisa Luciano Feldens:

O delito econômico é considerado uma nova delinquência, ele é classificado como uma especialidade do Direito Penal. E embora tenha vinculação com a área econômica, financeira, fiscal, do direito penal deverá ele ser analisado sob o prisma do direito penal, quando a questão trata dos delitos vislumbrados contra a ordem econômica. Deverão, pois, ser analisados os princípios e a dogmática do direito penal. Evitando-se concepções que tendem a neutralizar a esfera penal desses delitos.¹³²

Nesse mesmo sentido ensina ainda que:

De fato, a sanção penal como tal é algo necessariamente distinto e logicamente mais gravosa que a sanção de natureza cível. Por que necessariamente distinto? Ora, porque da sanção de Direito Civil já cuida o Direito Civil. E por que logicamente mais gravoso? Justamente pelo objeto do Direito Penal, a lançar-se à proteção de bens jurídicos mais valiosos, diante de ataques mais repulsivos.¹³³

É necessário lembrar, ademais, que o fato de pagar indenização (obrigação de reparar o dano) já é efeito da sentença penal condenatória, não podendo ser confundida com a sanção penal a ser aplicada. Conforme o artigo 91 do Código Penal. “Art. 91 - São efeitos da condenação [...] tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime;”¹³⁴ Portanto, as leis de parcelamento ao extinguiem a punibilidade com o pagamento do tributo, confundem a indenização do crime com a pena que deveria ser imposta.

Conforme ressalta Cezar Roberto Bitencourt, quanto à previsão do artigo 91 do Código Penal:

A finalidade dessa sanção, segundo a dicção do texto legal, é reparar o dano causado pela infração penal. Tanto é verdade que o ‘valor pago’ deverá ser ‘deduzido do montante de eventual condenação em ação de reparação civil, se coincidentes os beneficiários’.¹³⁵

Não se ignora o fato de que a reparação do dano na legislação penal está restrita a 360 salários mínimos e o dano causado pelo ilícito normalmente é superior a esse valor. Todavia, devemos perceber que o legislador, quando criou as normas

¹³¹ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 183.

¹³² *Ibidem*, p. 124.

¹³³ *Ibidem*, p. 183.

¹³⁴ BRASIL **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br .

¹³⁵ BITENCOURT. Cezar Roberto. **Novas Penas Alternativas**- São Paulo: Saraiva, 2000, p. 117.

gerais penais, não tinha a intenção de reparar o dano integralmente na esfera penal, já que esse objetivo deve ser realizado na esfera civil e administrativa.

As penas em Direito Penal não podem ser confundidas com simples indenização, a esfera penal não foi criada para isso, mas sim para proteger bens jurídicos essenciais à sociedade. Devendo a indenização ser feita na esfera civil e administrativa, ficando afeita ao Direito Penal a questão da prevenção geral e específica que deverá ser proporcional a gravidade e a forma de execução do delito.¹³⁶

2.4. Diferença do tratamento dado ao crime de sonegação e à criminalidade tradicional.

Sutherland, no século XX, observou que havia um tratamento diferenciado na lei em relação aos criminosos de colarinho branco. Ele elencou três fatores essenciais para a existência desse tratamento diferenciado: primeiro o status do homem de negócios lhe confere um grau de respeitabilidade na sociedade, portanto não sendo visto como criminoso; como segundo ponto, percebeu que existia uma tendência de não serem punidas esse tipo de infração; e, por fim, notou a ausência de crítica e de compreensão dos efeitos do delito de colarinho branco pela sociedade.¹³⁷

Assim ele escreveu, em um de seus primeiros artigos:

As estatísticas criminais demonstram, de maneira inequívoca, que o crime, *enquanto conceituado popularmente e analisado oficialmente*, possui maior incidência na classe baixa e menor na classe alta; menos de dois por cento das pessoas condenadas à pena privativa de liberdade, em um ano, pertencem a classe alta. Tais estatísticas se referem a criminosos conduzidos pela polícia, pelas cortes criminais e varas da infância e juventude e pelas prisões, e a crimes como homicídio, lesão corporal, violação de domicílio, roubo, furto, crimes sexuais e embriaguez, mas excluem-se infrações de trânsito.¹³⁸

Essa explícita seletividade é abordada por muitos doutrinadores hoje. Eugênio Raul Zaffaroni, por exemplo, comenta que o discurso jurídico oficial é dissimulado e

¹³⁶ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 188.

¹³⁷ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 113.

¹³⁸ SUTHERLAND, Edwin H. **A criminalidade do colarinho branco**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal- UFRGS. Vol. 2, nº 2 de 2014, p. 94.

não demonstra essa diferenciação entre a criminalidade comum e a criminalidade econômica. Ele afirma que o sistema penal se dirige mais a certas pessoas do que certas ações. Nesse sentido a idéia de igualdade torna-se um mito.¹³⁹

Alessandro Baratta criticamente analisa, em sua aclamada obra *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal*, que:

O mito da igualdade se expressa em duas proposições: a) o Direito Penal protege igualmente a todos os cidadãos das ofensas causadas aos bens essenciais, em relação aos quais todos os cidadãos tem igual interesse; b) a lei penal é igual para todos, isto é, os autores de comportamentos anti-sociais e os violadores de normas penalmente sancionadas tem chance de converter-se em sujeitos de processo de criminalização, com as mesmas conseqüências.¹⁴⁰

Baratta afirma, contudo, que as proposições de igualdade na legislação são mitos e que o sistema penal não defende a todos os cidadãos, quando penaliza ofensas a bens jurídicos o faz com intensidade desigual.¹⁴¹ É, fato conhecido, a benevolência do legislador na esfera dos crimes econômicos, até por conta da identificação dos membros que compõe o legislativo com esses criminosos de colarinho branco. É notável, nesse sentido, que tanto a moral pública quanto as instituições disparam sua fúria punitiva, sobretudo, aos menos favorecidos socialmente.¹⁴²

Mauricio Schaun Jalil expõe criticamente:

Quando falamos em crimes o inconsciente coletivo popular exterioriza, logo, a lembrança de delitos mais “comuns”: homicídio, roubo, furto, tráfico de drogas e estupro. A criminalidade é concebida, em grande parte, como condutas ilícitas violentas, repugnantes, praticadas por pessoas oriundas das camadas sócio-econômicas mais desfavorecidas. Esse é o público alvo do nosso sistema penal repressivo.¹⁴³

Imperativo observar que, enquanto no crime de sonegação fiscal, estipulado na Lei 8.137, de 1990, o agente pagando o tributo posteriormente- por figura análoga ao arrependimento posterior- nem sequer passa pelo ônus do processo penal, e suas conseqüências. Já nos crimes estipulados pelo Código Penal vigem

¹³⁹ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 152.

¹⁴⁰ BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal** – Renavan. 6ª Ed. 2011, p. 10.

¹⁴¹ *Idem*.

¹⁴² JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 35.

¹⁴³ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 127.

regras diferentes, o artigo 16¹⁴⁴ que estipula o arrependimento posterior, somente admite a diminuição da pena, não a extinção da punibilidade, como ocorre nos crimes de sonegação fiscal. Tal previsão legal, conforme disposto em capítulo apartado, é totalmente incompatível, tanto com relação aos princípios do sistema penal, quanto com a importância da proteção do bem jurídico violado por esse delito.

Por serem os criminosos do colarinho branco pessoas de níveis sociais diferenciados, não se deve extinguir a idéia de uma pena privativa de liberdade, sobretudo no que diz respeito às penas de curta duração, a fim de ser efetivada a prevenção especial, materializando-se, de fato, uma punição a esta categoria de criminosos, para que possam repensar seu modo de agir, pautado pela ganância e desrespeito à República.¹⁴⁵

Ademais, como se conclui na obra de Mauricio Schaun Jalil:

Outras modalidades de reprimendas, da mesma forma, podem ser adotadas: como exemplos a desapropriação, confisco, seqüestro e bloqueio de bens; suspensão de direitos políticos. Devemos estimular a utilização de reprimendas já previstas no ordenamento jurídico nacional, ampliando os alcances dessas mesmas sanções, tal qual a multa; o recolhimento domiciliar; a proibição de contratar com o poder; proibição de receber incentivos fiscais e quaisquer outros benefícios oriundos do Poder Público; proibição de participar de licitações; advertência; a suspensão do exercício de cargos; a inabilitação temporária ou permanente para o exercício de cargos de direção na administração ou gerência em instituições financeiras e entidades que realizam atividades econômicas; cassação da autorização de funcionamento das instituições financeiras públicas ou privadas; interdição de direitos relacionados a emissão de cheques ou utilização de cartão de crédito.¹⁴⁶

Nesse sentido Douglas Fisher argumenta que:

[...] pela proporcionalidade das conseqüências causadas, em razão das características tradicionais dos delinqüentes, e também em face da possibilidade de eficácia sobre o comportamento futuro do agente criminoso, defende-se que a pena de prisão (mesmo curta, porém certa e eficaz), para situações graves de delitos econômicos, constitui-se como o melhor meio de conduzir criminosos desse nível a reorganizarem seus

¹⁴⁴ “Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços”. BRASIL **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

¹⁴⁵ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 145.

¹⁴⁶ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 166.

princípios valorativos de vida em sociedade, não havendo qualquer possibilidade de dessocialização do delinquente¹⁴⁷

Conforme se observa na jurisprudência do STJ, em crimes que também estão na esfera da criminalidade tributária, mas que são praticados por pessoas das baixas camadas sociais, existe diferenciação no tratamento. Crimes de descaminho, por exemplo, nessa lógica anti-isonômica aplicada por nossos Tribunais, não tem contemplado o benefício do parcelamento e os delinqüentes são submetidos a penas alternativas ou até mesmo a penas restritivas de direito:

AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. 1. JULGAMENTO POR DECISÃO MONOCRÁTICA DE RELATOR. PREVISÃO LEGAL E REGIMENTAL. 2. CRIME DE DESCAMINHO. DELITO FORMAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE COM OS CRIMES ELENCADOS NO ART. 9º DA LEI N. 10.684/2003. INEXISTÊNCIA DE LACUNA NA LEI. IMPOSSIBILIDADE DO USO DA ANALOGIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO FISCAL QUE, DIFERENTEMENTE DO QUE OCORRE COM OS CRIMES CITADOS NA LEI N. 10.684/2003, NÃO SUSPENDE A PUNIBILIDADE ESTATAL. ILEGALIDADE NÃO VERIFICADA. 3. RECURSO IMPROVIDO.

1. Nos termos do art. 557, caput, do Código de Processo Civil, c/c o art. 3º do Código de Processo Penal, é possível, em matéria criminal, que o relator negue seguimento ao recurso ou ao habeas corpus manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou jurisprudência dominante, sem que, em tese, se configure ofensa ao princípio da colegialidade, desde que o tema tratado seja exclusivamente de direito. Ademais, o cabimento de agravo regimental contra decisão proferida singularmente pelo relator, por si só, afasta a alegada violação ao princípio da colegialidade. Precedentes.

2. Na espécie, a decisão monocrática impugnada encontra-se de acordo com a atual jurisprudência da Quinta Turma desta Corte, que passou a se orientar no sentido de que a consumação do delito de descaminho se dá com a simples conduta de iludir o Estado quanto ao pagamento dos tributos devidos quando da importação ou exportação de mercadorias, assim como se extrai da própria literalidade do art.334 do Código Penal, cabendo destacar, ainda, que o comando legal que se pretende aplicar ao caso (art. 9º da Lei n. 10.684/2003) restringe-se, por expressa previsão legal, aos delitos de sonegação fiscal, apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, constatação esta que, por si só, já afasta a pretensão de se ver o benefício da suspensão da pretensão punitiva estatal estendido ao crime de descaminho, uma vez que não há falar em analogia quando inexistente lacuna involuntária na lei, como ocorre na hipótese em comento.

3. Assim, verificado que: a) o crime do art. 334 do Código Penal não se encontra no rol dos delitos que o art. 9º da Lei n. 10.684/2003 que suspende a punibilidade estatal em caso de parcelamento do débito fiscal; b) que não há lacuna a ser resolvida mediante o uso da analogia; e c) que inexistem razões para se equiparar o delito de sonegação fiscal ao de descaminho, notadamente porque o primeiro é material e o segundo formal, há de ser mantida a decisão monocrática impugnada.

¹⁴⁷ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 147.

4. Agravo regimental que se nega provimento.¹⁴⁸
(grifou-se)

Contudo, se a Lei no Estado Democrático de Direito tem como princípio basilar a isonomia entre cidadãos não deveriam as instituições democráticas criar tamanha diferenciação entre crimes com bens jurídicos muito próximos. Estas interpretações diferenciadas, por parte do Poder Judiciário, demonstram a imensa seletividade que existe na área penal. A lei que deveria ser *erga omnes* é muitas vezes válida somente para algumas categorias e classes sociais. Percebe-se a diferenciação, nesse contexto, tanto na criminalização primária (no ato “democrático” de criação da legislação) como na criminalização secundária (na atividade de instituições como a polícia, Ministério Público e Judiciário).¹⁴⁹

A justiça criminal, portanto, é parcial e em casos de criminalidade econômica. A resolução destes crimes normalmente ocorre em esferas extrapenais, por meio de medidas de extinção de punibilidade, entre outros benefícios. Os criminosos, nos crimes de sonegação fiscal, acabam não sendo submetidos a *persecutio criminis*, e ainda ganham vantagens legais nas esferas cíveis ou administrativas. O mesmo, todavia, não se observa aos criminosos das baixas classes sociais, que respondem a onerosos processos judiciais e não vislumbram benefícios. Em outras palavras os casos delinqüência econômica, por vezes, tendem a ser tratados como casos cíveis.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Agravo Regimental no Habeas Corpus n. 209.437/PE, Relator: BELLIZZE, Marco Aurélio. Publicado no DJe 18/02/2014.

¹⁴⁹ JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 127.

3. A AUTORIA NOS DELITOS DE SONEGAÇÃO FISCAL COMETIDOS NAS PESSOAS JURÍDICAS

3.1. A responsabilização da pessoa jurídica

A responsabilização penal das pessoas jurídicas é um tema relativamente novo na dogmática penal. A temática foi acolhida lentamente pelo sistema do *Common Law* e já vige em grande parte do sistema do Civil Law, tendo como uma importante referência atual o código penal espanhol, com sua reforma na parte geral, em 2010. Nesse contexto, esses países já possuem significativa jurisprudência e organização sistemática jurídica para a vigência dessa responsabilidade da pessoa jurídica. Na América Latina, a aceitação dessa responsabilização também vem se materializando em modernas legislações.¹⁵⁰

Quanto ao contexto latino, Odone Sanguiné ensina que:

Na América Latina, exemplificativamente no Brasil, a responsabilidade penal da pessoa jurídica está reconhecida em relação aos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular (art. 173, § 5º, da CF) e às atividades lesivas ao meio ambiente (art. 225, § 3º, da CF). Somente dez anos depois a Lei nº 9.605/98 estabeleceu no artigo 3º e seguintes os pressupostos da responsabilidade das empresas por crimes contra o meio ambiente e elencou as respectivas penas compatíveis com a sua natureza. Mais recentemente, no Chile, a Lei n. 20.393, de 02/12/2009, estabeleceu no artigo 3º e seguintes os pressupostos da responsabilidade das empresas por crimes contra o meio ambiente e elencou as respectivas penas compatíveis com a sua natureza. Mais recentemente no Chile, a Lei n. 20.393, de 02/12/2009, estabelece a responsabilidade penal das pessoas jurídicas em relação aos delitos de lavagem de capitais, financiamento do terrorismo, suborno, etc.¹⁵¹

Luiz Regis Prado adverte que a questão da responsabilidade penal da pessoa jurídica constitui uma temática bastante controversa e que tem despertado a atenção da doutrina penal em todo o mundo, tendo em vista a função cada vez mais

¹⁵⁰ Sanguiné, Odone. **Os direitos fundamentais da pessoa jurídica no processo** penal. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal- UFRGS. Vol. 2, nº 2 de 2014, p. 23-24.

¹⁵¹ *Ibidem*, p. 24.

importante desempenhada pela pessoa jurídica na sociedade, o que tem gerado o debate quanto ao seu papel no fenômeno da denominada criminalidade econômica.¹⁵²

Para a sociedade jurídica restam claras as dificuldades de punição para os crimes que são realizados em sede dos entes econômicos. No entanto, demonstrar-se-á, que a imputação penal objetiva não se coaduna com o atual sistema jurídico brasileiro (ressalvada as exceções dos crimes ambientais, dispostos na Constituição, e que já possuem regramento próprio na Lei nº 9.605/98, bem como os crimes contra a economia popular) levando a maioria dos doutrinadores a rechaçar a ideia de uma punição na esfera penal das pessoas jurídicas.

Conforme destaca Odone Sanguiné, o acolhimento da responsabilidade criminal das pessoas jurídicas no Direito Penal exige uma correlata reforma legislativa paralela ou subsequente, que crie um estatuto processual da pessoa jurídica, estabelecendo regras mínimas sobre representação, capacidade em julgamento, competência, garantias do devido processo, entre outras adequações.¹⁵³ Nesse sentido este doutrinador complementa:

Ademais, surge de imediato a questão da proteção dos direitos fundamentais da pessoa jurídica imputada. Três aspectos adquirem importância: em primeiro lugar, a indagação sobre a titularidade de direitos fundamentais por parte da pessoa jurídica; em segundo lugar, se os entes corporativos devem desfrutar de idênticos direitos que a Constituição Federal reconhece às pessoas físicas; por último, a necessidade de estabelecer uma distinção entre direitos fundamentais que não são cabíveis às corporações, aqueles indiscutivelmente e os que somente podem sê-lo, porém com adaptações.¹⁵⁴

Para compreender a problemática apresentada é necessário fazer uma breve digressão sobre as principais teorias das pessoas jurídicas, sobretudo a teoria da ficção e a teoria da realidade. A teoria da ficção, criada por Friedrich Carl von Savigny, defende que a pessoa jurídica têm existência fictícia, irreal ou de pura abstração. A pessoa jurídica não possui liberdade, nem inteligência, é um ser abstrato, a realidade de sua existência se dá no mundo dos fatos pela soma de

¹⁵² PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 101.

¹⁵³ SANGUINÉ. Odone. **Os direitos fundamentais da pessoa jurídica no processo penal**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal- UFRGS. Vol. 2, nº 2 de 2014, p. 24.

¹⁵⁴ *Idem*.

vontades de pessoas distintas. Nessa lógica, os delitos que podem ser imputados à pessoa jurídica são praticados sempre por seus membros ou diretores.¹⁵⁵

A concepção geral da ficção estabelecida por Savigny e seus sucessores considera que cada direito supõe essencialmente um ser ao qual ele pertence. Segundo eles, é o homem somente que por sua natureza possui aptidão de ser sujeito de direito. O legislador, por isso, aceita a criação, ao lado do homem, que é o único sujeito de direito, de uma outra pessoa jurídica, que se constitui em um grupamento de pessoas e bens¹⁵⁶

Já a teoria da realidade, cujo precursor mais ilustre foi Otto Gierke, baseia-se em pressupostos totalmente diversos. A pessoa jurídica é considerada um ente real, que independe dos indivíduos que a compõem. Para esse grupo de teóricos, a pessoa jurídica atua como indivíduo e, desse modo, pode delinqüir e ser punida, uma vez que ela possui uma personalidade fática, é sujeito de direitos e deveres e é passível de responsabilização nas três esferas: civil, administrativa e penal.¹⁵⁷

Quanto a essa teoria, comenta Fausto Martin de Sanctis:

Conclui-se, portanto, que diante dessa vontade própria é possível o cometimento de infrações, de forma consciente, visando a satisfação de seus interesses. Não se pode deixar de compreender que a atividade dos grupamentos depende da atuação da vontade coletiva, que pode ser o resultado unânime ou da maioria de seus membros. Assim, no bojo dos órgãos dos entes coletivos encontra-se o elemento moral ou intencional da prática delituosa, residindo aí o elemento subjetivo do tipo.¹⁵⁸

Nesse contexto, Luiz Luisi observa que os adeptos da responsabilização da pessoa jurídica, em regra, não vislumbram uma consciência nesse ente, mas sim uma culpabilidade baseada na consciência social:

Abstraindo os outros aspectos da culpabilidade, não é possível sustentar que a pessoa jurídica tenha consciência. Aliás, não são poucos os adeptos da responsabilidade da pessoa jurídica, que afirmam não se poder vislumbrar nela a consciência. Sustenta-se, no entanto, um novo tipo de culpabilidade, embasada na consciência social. É o que preconiza Klaus

¹⁵⁵ PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 102

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 4.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 103.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 43.

Tiedmann. Este penalista alemão vem pregando a necessidade de criar esse tipo de consciência através da lei.¹⁵⁹

No Brasil, atualmente, é possível a imputação de responsabilidade às pessoas jurídicas, nos casos estipulados nos artigos 255 e 173, da Constituição Federal¹⁶⁰. Contudo, para essa imputação ser coerente com um sistema de direitos e garantias fundamentais a sua utilização deve ser cuidadosa, necessitando de uma adequação do sistema penal e processual, conforme o que foi destacado nas palavras de Odone Sanguiné acima, já que nosso sistema foi pensado para sanções somente incidentes sobre indivíduos.

No Brasil, para a maior parte dos doutrinadores que admitem a responsabilidade da pessoa jurídica estipulada nos artigos 255 e 173, da Carta Magna, esta responsabilidade penal possui fundamento em uma responsabilidade penal sem culpa, trata-se de uma compreensão que cria uma responsabilidade penal objetiva. Inclusive alegam que a pena para as sociedades empresárias pode atingir as pessoas naturais que a integram, como, por exemplo, acionistas de uma pessoa jurídica poderem sofrer reflexos por conta de uma pena imposta à sociedade na qual investiram.¹⁶¹

Contudo, tal posicionamento deverá ser vislumbrado com muita prudência, tendo em vista que o princípio da pessoalidade da pena é um postulado presente na Constituição brasileira. Afinal, a Carta Maior dispõe em seu inciso XLV do artigo 5º que nenhuma pena passará da pessoa do condenado.¹⁶² Nesse sentido, ressalta Luiz Regis Prado:

Em nosso Direito, tem esse princípio (responsabilidade penal subjetiva) agasalho constitucional implícito no artigo 1º, III (dignidade da pessoa humana), corroborado pelos artigos 4º, II (prevalência dos direitos humanos); 5º caput (inviolabilidade do direito à liberdade); e no artigo 5º

¹⁵⁹ PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 91.

¹⁶⁰ BRASIL . **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**, §5º do artigo 255 e § 3º do artigo 173. sítio eletrônico da internet - planalto.gov.br

§ 5º A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

¹⁶¹ PRADO. Luiz Regis (Coord), op. cit., p. 81-91.

¹⁶² *Ibidem*, p. 91.

XLVI (individualização da pena), da constituição Federal do Brasil de 1988. De sua vez, a responsabilidade penal subjetiva se encontra presente na legislação pátria desde o advento do Código Criminal do Império de 1830 (arts. 2º, §1º; e 3º) até o diploma em vigor expressamente não haver delito sem dolo ou culpa (art. 18 e 19 do CP).¹⁶³

Desse modo, o princípio da pessoalidade da pena, que tradicionalmente esteve presente em todas as nossas Constituições, impõem que a sanção recaia exclusivamente sobre os autores materiais do delito, não sobre todos os membros das corporações. A responsabilidade penal está vinculada a um comportamento próprio ligado a uma ordem subjetiva, devendo ser afastada, desse modo, qualquer responsabilidade penal coletiva pelo fato de outrem. Observa-se que não é possível, por meio de uma visão utilitarista, ultrapassar os preceitos da responsabilização subjetiva.¹⁶⁴

Destaca Fausto Sanctis:

Tem-se alegado que as penas aplicáveis à pessoa jurídica atingem as pessoas naturais que a integram. Uma pena de multa, por exemplo, repercute no patrimônio das pessoas naturais que integram a pessoa jurídica. Mesmo nos Estados Unidos, Segundo informa Malamud Goti- a doutrina-, tem advertido sobre a necessidade de restringir o âmbito da punibilidade da pessoa jurídica, pois para evitar que a punição recaia sobre as pessoas alheias à infração cometida. E refere o caso dos acionistas das sociedades anônimas.¹⁶⁵

Ademais, necessário ressaltar que a especificidade própria da norma penal, de cunho imperativo, tendo em vista que se baseia em modais deônticos (obrigatório/ proibido/ permitido), implica que só um ser naturalmente dotado de vontade possa ser seu destinatário. Falta, portanto, ao ente coletivo o primeiro elemento do delito, qual seja a capacidade de ação ou omissão típica. Essa questão exposta torna-se um obstáculo à existência da responsabilidade da pessoa jurídica nos crimes contra a ordem tributária.¹⁶⁶

Os defensores da responsabilidade da pessoa jurídica utilizam o direito comparado para fortalecer seu argumento. Afirmam que o direito inglês nos casos de crime de colarinho branco permite o julgamento de entes econômicos,

¹⁶³ PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 107.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 108-109.

¹⁶⁵ *Ibidem*, p. 4.

¹⁶⁶ *Ibidem*, p. 105-106.

acrescentam que os magistrados americanos também começaram a admitir a responsabilidade penal dos entes coletivos. Alegam, ainda, que na França, em 1994, o código acolheu a responsabilidade criminal dos grupamentos. Por fim, argumentam que o Código Penal Espanhol já normatizou a responsabilização das pessoas jurídicas. Todavia, em todos estes sistemas ainda existem fortes críticas quanto à delimitação dessa autoria e a punição eficaz.¹⁶⁷

Outrossim, é necessário ressaltar que esse debate ainda é muito recente na dogmática penal e, por isso, existem várias vertentes, podendo serem destacadas três: a primeira vertente defende o sistema vicarial, ou de transferência de responsabilidade, que consiste na possibilidade de atribuir responsabilidade penal à pessoa jurídica, em função dos ilícitos praticados por pessoas físicas, na empresa, há nesta teoria uma transferência de responsabilidade daquelas para estas. Esse modelo é adotado no Reino Unido e na França. A segunda vertente aduz a culpabilidade da pessoa jurídica, com fundamento em fatores que somente dizem respeito à empresa e as suas obrigações, é o modelo de autorresponsabilidade, que é adotado na Áustria e na Suíça. Já a terceira vertente, de natureza mista, reúne características dos dois modelos anteriores e, dentre as suas variantes, propõe um modelo mais usual, partindo do sistema de transferência de responsabilidade vicarial (primeiro modelo apresentado), para em seguida graduar e escolher a sanção a ser aplicada em consonância com a culpabilidade da pessoa jurídica, tendo em vista suas obrigações (segundo modelo apresentado). Esse modelo é o aplicado nos Estados Unidos e na Itália.¹⁶⁸

Quanto à atual tendência de responsabilização da pessoa jurídica na esfera penal, a posição de Cezar Roberto Bitencourt:

[...]É, inclusive, criticável a tendência internacional de previsão legal da responsabilidade penal da pessoa jurídica, pois até mesmo os mais ardorosos defensores da idéia afirmam que não existe um consenso sobre os critérios que permitem afirmar a culpabilidade da pessoa jurídica com base na sua capacidade organizacional. A discussão é ainda tão profusa, que sua irrestrita aceitação no nosso ordenamento jurídico produziria um verdadeiro estado de insegurança jurídica.

¹⁶⁷ PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.34-35

¹⁶⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 252.

Contudo, a não responsabilização da pessoa jurídica no âmbito penal, onde a nossa Constituição ainda não permite sua utilização, não se traduz em impunidade, o que ocorre é que os responsáveis pelo ato ilícito serão os procuradores, representantes legais, ou quem quer que tenha agido com o domínio do fato. Entendido este domínio como a ação consiste no exercício de uma atividade finalista, o que, segundo a teoria finalista, é o desenvolvimento de uma atividade dirigida pela vontade, para a realização de um fim.¹⁶⁹

A jurisprudência brasileira, nesse sentido tem entendido que as pessoas físicas, perfeitamente individualizáveis, que tiveram atribuição legal ou estatutária de representação, direção, gestão ou administração de pessoas jurídicas, poderão ser responsabilizadas criminalmente, a fim de se evitar a impunidade das ações delitivas, perpetradas sob o manto de um grupamento.

Assim, o nosso Supremo Tribunal Federal decide:

EMENTA HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL POR AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. EXCEPCIONALIDADE. INÉPCIA DA DENÚNCIA. INOCORRÊNCIA. CRIMES AMBIENTAIS. **RESPONSABILIDADE DOS DIRIGENTES DA PESSOA JURÍDICA**. REEXAME DE PROVAS. INVIABILIDADE. 1. O trancamento da ação penal por ausência de justa causa é medida excepcional, justificando-se quando despontar, fora de dúvida, atipicidade da conduta, causa extintiva da punibilidade ou ausência de indícios de autoria. 2. A denúncia que descreve as condutas de corréu de forma sucinta, porém individualizada, estabelecendo nexos de causalidade com os fatos, não é inepta. 3. **A responsabilidade por crimes ambientais é, por expressa previsão legal, atribuível aos dirigentes da pessoa jurídica. Precedentes.** 4. O habeas corpus não é a via processual adequada à análise aprofundada de matéria fático-probatória. 5. Ordem denegada. (grifou-se)¹⁷⁰

Importante colacionar o posicionamento do artigo 10, da Convenção de Palermo de 2000, sobre o crime organizado transnacional, introduzida no Brasil por meio do Decreto Legislativo nº 231, de 29 de maio de 2003,¹⁷¹. Tal convenção demonstra que, no combate ao crime em pessoas jurídicas, é necessário avaliar o

¹⁶⁹ PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 105-106.

¹⁷⁰ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Habeas Corpus n. 101851**, Relator: TOFFOLI, Dias. Publicado no DJe 21-10-2010.

¹⁷¹ **BRASIL DECRETO Nº 5.015, DE 12 DE MARÇO DE 2004**. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

ordenamento jurídico de cada Estado, para ponderar a esfera na qual deve ser imputada uma penalidade à pessoa jurídica:

Artigo 10

Responsabilidade das pessoas jurídicas

Cada estado parte adotará as medidas necessárias, em conformidade com o seu ordenamento jurídico, para responsabilizar pessoas jurídicas que participem em infrações graves envolvendo um grupo criminoso organizado (...)

No respeito ao ordenamento jurídico do Estado Parte, a responsabilidade das pessoas jurídicas poderá ser penal, civil ou administrativa.

A responsabilidade das pessoas jurídicas não obstará à responsabilidade penal das pessoas físicas que tenham cometido as infrações.

grifou-se)

Por fim, Luis Regis Prado observa que:

A vigência do princípio *societas delinquere non potest*, de valor político-criminal relevante, não obsta ou individualiza a necessária aplicação de medidas sancionatórias extrapenais (administrativas, civis, fiscais etc.) às pessoas jurídicas.¹⁷²

A partir do exposto acima, vê-se que os problemas da criminalidade econômica, sobretudo dos delitos fiscais, atualmente, no Brasil, devem ser tratados como hipótese de imputação delitiva individual, uma vez que a punição na esfera penal das pessoas jurídicas, nestas áreas, não se coaduna com ao disposto em nossas normas, tendo em vista que ainda não existem legislações penais e processuais, que possam se subsumir a esses crimes. Ademais, em nosso sistema, como um todo, também não existem leis que garantam uma persecução penal que observe os direitos e garantias fundamentais nessa seara.

3.2. A autoria do sócio administrador

Partindo da premissa de que não cabe em nosso ordenamento a responsabilidade das pessoas jurídicas, em crimes de sonegação fiscal, será necessário analisar de que forma é imputada a autoria às pessoas físicas, que sonegam os tributos devidos pela pessoa jurídica. O ponto central da análise é o reconhecimento que a persecução penal dos crimes econômicos engloba complexas situações, devendo a apuração e delimitação da autoria ser cuidadosa, a fim de evitar uma injusta e vedada imputação objetiva.

¹⁷² PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 103.

¹⁷² *Ibidem*, p. 115.

O Estado democrático de direito, instituído pela Constituição Federal de 1988, parte de sólidos pilares do princípio da culpabilidade e da individualização da pena. Afinal, essa compreensão é a base de todo o sistema penal. Sendo assim, a condição necessária para a imputação da responsabilidade penal pressupõe, conforme estipulado no artigo 13 do Código Penal¹⁷³, uma ação ou omissão humana. Tendo como característica inerente ao universo dos seres humanos, e em consequência a dogmática da autoria, uma grande complexidade.

O conteúdo da vontade do autor sempre será expresso por um tipo subjetivo, que contém circunstâncias que pertençam ao mundo anímico do agente. No tipo encontra-se o dolo, como elemento geral, ainda como elementos acidentais há também os motivos, as intenções, bem como as tendências do agente. Destacam-se dois elementos do dolo: consciência e vontade. O dolo é composto de um elemento intelectual e outro volitivo, sendo uma realidade psíquica.¹⁷⁴

Quando se fala no ilícito tributário, vislumbra-se que o sujeito ativo do ilícito é o sujeito passivo da obrigação tributária principal, que deixa de honrá-la perante o fisco, nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional¹⁷⁵. Entretanto, quando se fala em delito tributário, não se pode imputar a autoria com o mesmo raciocínio jurídico, tendo em vista que a imputação objetiva é vedada nesse âmbito, além da sonegação fiscal ser um crime existente somente na forma dolosa. Deve-se, portanto, ser cuidadosa, a apuração da autoria do agente sonegador.

Quanto ao elemento volitivo, nos crimes contra a Ordem Tributária, Cezar Roberto Bitencourt avalia:

Como consequência do princípio da culpabilidade não é possível atribuir responsabilidade penal sem dolo ou culpa, especificamente no âmbito dos crimes contra a ordem tributária somente há crime se o agente agir

¹⁷³ Artigo. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido. BRASIL **DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940.** Código Penal. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br.

¹⁷⁴ KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba:Juruá, 2009, p.48.

¹⁷⁵ Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. BRASIL **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.** Código Tributário Nacional. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

dolosamente. Com isso estamos destacando que a mera identificação formal do sujeito passivo da obrigação tributária não é suficiente para formar um juízo de adequação típica na seara penal. Muitas vezes o sujeito formalmente obrigado perante o fisco (seja ele contribuinte ou responsável nos termos da lei) delega, por meio de acordo ou convenção particular, a terceira pessoa a responsabilidade de fato pelo recolhimento e/ou pagamento de tributo ¹⁷⁶

Ocorre que, em empresas individuais, a apuração da autoria será bem mais simples. Contudo, a maior parte das contribuições no âmbito empresarial provém das empresas organizadas em forma de sociedades. Nas empresas individuais a norma penal do delito de sonegação fiscal será dirigida a pessoa cadastrada nos órgãos fiscalizadores, em regra. No entanto, a questão torna-se mais tormentosa quando a responsabilidade pelo ato de sonegação, em sociedades ou empresas individuais, é imputada os gerentes, contadores e administradores, uma vez que deverá também ser apurado de quem partiu o ato volitivo que ensejou a sonegação.

Quanto a essa problemática que envolve o domínio o fato e o domínio da vontade ressalta Marco Antônio Silva que:

[...] nos delitos econômicos, a determinação do cometimento da fraude contábil ou fiscal pode ser uma deliberação do Superintendente, do Diretor Administrativo, do Gestor, da Presidência do conselho deliberativo etc, enquanto a execução recaía sobre os funcionários encarregados da escrituração. ¹⁷⁷

Há de se reconhecer a dificuldade na determinação da autoria desses delitos. Entretanto, quando da imputação da autoria, é necessário sempre ter em vista que, embora o Estado tenha o poder-dever de agir, em prol da coletividade, a fim de assegurar bens jurídicos, ele também deverá resguardar no exercício do *jus puniendi* as garantias individuais. A principal tarefa do processo penal está em compatibilizar harmonicamente a efetividade jurisdicional e resguardar os direitos dos cidadãos. Devem ser protegidas, sobretudo, as garantias constitucionais. Desse modo, a imputação da autoria deverá ser extremamente prudente não

¹⁷⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.116.

¹⁷⁷ SILVA. Marco Antonio Chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 79.

desrespeitando os direitos humanos, por meio de uma punição autoritária, sem sustentação na dogmática penal.¹⁷⁸

A imputação da autoria nos crimes de sonegação fiscal, cometidos em pessoas jurídicas, é uma temática sensível e de difícil análise. Poderá, por exemplo, haver controvérsia entre o entendimento do fisco e o entendimento do contribuinte sobre a base de cálculo, sobre a alíquota incidente, sobre o momento da verificação do fato gerador. Nestes casos, quando o contribuinte em seus lançamentos expressa entendimento diverso do Fisco sobre matéria de Direito Fiscal e age nessa linha, estará praticando um ilícito tributário e não um ilícito penal, uma vez que não haverá dolo.¹⁷⁹

Quanto ao dolo destes crimes comenta Cezar Roberto Bitencourt:

Os crimes contra a ordem tributária são punidos, todos eles, somente sob a modalidade dolosa. Não existe, na Lei n. 8.137/90, previsão de punibilidade na modalidade culposa para esses crimes. Questão das mais controvertidas, nesse âmbito, é a prova do dolo que, muitas vezes, é indevidamente presumida para facilitar a incriminação do comportamento do agente [...]¹⁸⁰

Também haverá dificuldades quando um terceiro- sem ostentar a posição de responsável legal, ou contribuinte- realizar a redução ou supressão fraudulenta do tributo. Muitas vezes, por exemplo, o sujeito obrigado perante o Fisco, seja ele contribuinte ou responsável, nos termos da lei, delega seu ônus obrigacional, por meio de acordo ou convenção particular, a um terceiro, que ficara responsável de fato pelo recolhimento e ou pagamento de tributo. Ressalta-se, nesses casos, que quando se trata de atribuir a responsabilidade penal a este terceiro, será necessário demonstrar que, de fato, foi o autor material da conduta incriminada e que possuía um vínculo subjetivo, que agiu, portanto, dolosamente.¹⁸¹

Deverá o agente, seja ele o responsável legal ou um terceiro, responder como autor do crime do artigo 1º, se verificado o nexos causal de sua conduta e a redução

¹⁷⁸ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**- Porto Alegre: Editora Verbo Jurídico, 2006, p. 116.

¹⁷⁹ **BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Habeas Corpus n. 77002**, Relator(a): SILVEIRA, Neri da, Publicado no DJ 02-08-2002 PP, p. 111-112.

¹⁸⁰ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.116.

¹⁸¹ *Ibidem*, p.117.

ou supressão tributária¹⁸². No artigo 11 da Lei 8.137, de 1990¹⁸³, fica claro que o sujeito ativo do crime, por vezes, será o contribuinte que está cadastrado junto ao fisco como responsável tributário, ou ainda os sócios gerentes, os administradores e contadores. Porém, após identificar o sujeito responsável pelo pagamento do tributo será necessário apurar o seu dolo, uma vez que esse indivíduo poderá ter sido somente um objeto para a prática do crime, ou agido por meio de concurso de pessoas, atuando apenas como executor.¹⁸⁴

Assim o artigo 11 da Lei 8.137, de 1990, dispôs:

Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.¹⁸⁵

De fato, para a apuração da autoria nestes crimes tributários deverão ser observados diversos aspectos, ainda quanto a essa problemática destaca Cezar Roberto Bitencourt:

[...] é necessário diferenciar: a) os casos em que o crime é praticado no interesse da pessoa jurídica, por determinação de seus responsáveis, b) dos casos em que o crime é praticado em detrimento de pessoa jurídica. Quando o crime contra a ordem tributária é praticado para beneficiar interesses da empresa (hipótese a), o primeiro aspecto que devemos levar em consideração, para a identificação dos sujeitos responsáveis, é a estrutura da empresa e a forma com que ela se organiza.

Quando a prática criminosa está desvinculada da pessoa jurídica, item b do excerto citado acima, se torna simples a identificação dos sujeitos responsáveis, até porque será de interesse da empresa essa apuração. Do mesmo modo, nas empresas de pequeno porte não será difícil de individualizar as condutas, conforme já explicitado. Todavia, o problema maior existirá quando o crime for cometido na empresa grande porte, dotada de uma complexa estrutura organizacional. Nesse caso, deverá ser feita uma cautelosa análise na estrutura organizacional da empresa, verificando, sobretudo, se sua hierarquia baseia-se no plano horizontal,

¹⁸⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.120.

¹⁸⁵ BRASIL **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Artigo 11. Legislação Federal. sítio eletrônico internet - planalto.gov.br

onde normalmente será vislumbrada a divisão de trabalho; ou se a hierarquia é vertical, devendo ser apurado de onde provem as ordens e se há ou não domínio do fato pelo autor imediato, ou se este é somente um instrumento.¹⁸⁶

Quanto à importância da identificação da organização da empresa, na qual foi cometida a sonegação fiscal, complementa Marco Antônio Silva:

[...] A importância na identificação da estrutura organizacional se explica porque, em determinados casos, a conduta puramente executiva-normalmente a do empregado que cumpre as ordens recebidas e realiza o fato criminoso- não é valorativamente a mais relevante, pois o executor pode ser visto como um mero instrumento na mão de seu superior hierárquico. Essa possibilidade não significa, contudo, que em todos os casos o crime deva ser atribuído ao responsável pela empresa.¹⁸⁷

No contexto da complexa problemática da autoria, resta explícito que a identificação do responsável pelos atos de execução, nos crimes dispostos no artigo 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990, não conduz diretamente à identificação do autor do crime, já que esse poderá ser mero instrumento. Do mesmo modo, a identificação do gerente ou diretor de uma empresa não aponta, muitas vezes, para o agente do delito, uma vez que esses podem não serem os executores do ato ilícito ou não terem agido com dolo, utilizando alguém como instrumento. Ademais, muitas vezes o delito será cometido em concurso de pessoas, uma vez que pela organização da pessoa jurídica, muitas vezes, por exemplo, ocorrem tomadas de decisões por grupos compostos de vários sócios. Frente a esse complicado quadro deverão ser utilizados critérios normativos de imputação da autoria.¹⁸⁸

Esses crimes exigem, de fato, uma tecnicidade e um aprofundamento teórico por parte de juízes, promotores e delegados, a fim de que estes consigam compreender as diversas normas penais em branco, complementadas pela lei tributária, e, ainda, consigam retirar os elementos probatórios de documentos que seguem uma lógica contábil.¹⁸⁹ Essas dificuldades se verificam em diversos crimes econômicos, o que torna explícita a necessidade de grupos especializados, em todas as instituições envolvidas na investigação e julgamento penal. Afinal, as

¹⁸⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p.262.

¹⁸⁷ *Idem*

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 262-263.

¹⁸⁹ SILVA. Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p.2.

dificuldades investigativas e judiciais não podem ser uma barreira na persecução penal.

Nesse ensejo, Marco Antônio aduz alguns desafios quanto à apuração desses delitos, que ainda devem ser superadas pelos órgãos estatais:

O primeiro deles, refere-se às dificuldades investigativas dos crimes tributários. [...]

O segundo problema que identificamos na responsabilização dos gestores é que, muitas vezes, eles são apenas responsáveis de direito e não de fato pela prática sonegadora, pois são inúmeras as sociedades em que apenas um dos sócios é quem efetivamente delibera sobre a empresa, ou, ainda há aquelas onde existe uma delegação completa a um empregado. Estas constatações, via de regra, somente são visíveis durante o processo criminal instaurado.[...]

O terceiro problema com reflexos pragmáticos refere-se a pouca importância dispensada ao direito penal econômico tanto pelos legisladores como por parte da doutrina.¹⁹⁰

Quanto ao segundo problema exposto acima, é necessário tecer algumas considerações, uma vez que se percebe que, pela estrutura organizacional das pessoas jurídicas, muitas vezes ocorre concurso de pessoas na execução do delito. Sendo o concurso de agentes é uma parte da dogmática penal muito complexa, envolve vários debates jurídicos. Nesse ensejo, a autoria coletiva desperta controvérsias acerca da construção dogmática das várias formas em que esta pode se apresentar no mundo dos fatos.¹⁹¹

Bitencourt, acerca do concurso de pessoas, nos crimes fiscais, explicita, por meio de um exemplo, que:

No caso em que o Conselho de Administração adote, por exemplo, um acordo para realizar um fato constitutivo de sonegação fiscal, o problema está, entre outras possibilidades, em como determinar a responsabilidade de seus membros que não realizaram atos executivos, mas que lograram o alcance do resultado através da intervenção de terceiras pessoas que ostentam na empresa uma mera posição de subordinação. A análise deve levar, ademais, em consideração a participação no processo de formação da vontade da empresa (a emissão de voto a favor, contra, em branco ou abstenção).¹⁹²

¹⁹⁰ SILVA, Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 4.

¹⁹¹ *Idem*.

¹⁹² BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 263.

No exemplo acima, a execução dos atos é realizada utilizando um subordinado como executor, entretanto o dolo parte do Conselho de Administração. Nesse caso, frente aos votos em branco ou abstenções, surgirá o questionamento se estes membros que se abstiveram são considerados autores. Essa questão gera controvérsias e demanda um estudo da natureza dos deveres dos sócios. Não se pode negar, que quando um sócio decide não apoiar o acordo para a prática do ato ilícito ele tentou formar uma barreira para a execução do ato, contudo o simples voto contrário não exime a culpa desse sócio. A omissão do dever de impedir que o acordo seja colocado em prática, não evitando a consumação dos atos, terá relevância penal, por conta do dever de contenção de crimes imputado ao sócio, uma vez que tendo o conhecimento do delito o sócio tem o dever de impedir a consumação e, se assim não proceder, o sócio poderá ser partícipe.¹⁹³

Tendo em vista o exposto, será necessário sempre apurar e demonstrar, por meio da investigação penal, a forma com que cada um dos agentes da pessoa jurídica participou da atividade sonegadora. Conforme demonstrado acima, a participação deverá pressupor, por vezes, uma infração de dever, tendo em vista a organização da pessoa jurídica, e não só o domínio sobre o fato. Ademais, em muitos casos, a persecução penal terá que deixar de imputar a conduta aos executores do fato, que agiram como meros instrumentos, impelidos por ordens superiores, a fim de apurar a verdadeira autoria e punir os mandantes de fato da atividade ilícita.¹⁹⁴

3.3. A teoria do domínio do fato no âmbito da criminalidade econômica

Existem diversas teorias que tratam sobre o fenômeno e a imputação da autoria, buscando estabelecer elementos que a conceituem. As principais teorias são: a Teoria Subjetivo-causal ou Extensiva; a Teoria Formal-Objetiva; a Teoria Subjetiva; e, por fim, a Teoria do Domínio do Fato. Elas apresentam significativa diferença, para a Teoria Subjetivo-causal, ou monista, por exemplo, não existe a figura do cúmplice ou partícipe, todos que colaboram com a prática do crime são autores. A Teoria Formal-objetiva, por sua vez, é mais adequada a situações de autoria direta e de mão própria. Já a Teoria subjetiva não possui um amparo

¹⁹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 265.

¹⁹⁴ SILVA. Marco Antonio chaves. **A autoria coletiva em crimes tributários**. Lumes: 2008, p. 67-68.

dogmático. Por fim, a Teoria Material-objetiva não consegue delimitar a relevância causal das condutas satisfatoriamente.¹⁹⁵

No contexto do instituto jurídico da autoria, e das teorias apresentadas, é necessário ressaltar a Teoria do Domínio do Fato, sobretudo porque os Tribunais brasileiros, por vezes, adotam essa teoria em crimes econômicos. Nessa área, a doutrina brasileira só iniciou um debate no ano de 1979 e ficou restrita às teorias de Hans Welzel e Claus Roxin. Ademais, não ocorreu aqui a diferenciação fundamental das Teorias do Domínio do Fato. Distinguir as duas vertentes desta teoria é essencial pra compreensão científica da abordagem desses doutrinadores.¹⁹⁶

A Teoria do Domínio do Fato alcançou grande preferência entre os doutrinadores, sobretudo após a reforma do Código Penal em 1984, uma vez que, quando do início da vigência do Código Penal atual, em 1940, a idéia prevalente era de que quem age para a consumação da ação típica é autor, não havendo diferenciações. Hoje, ainda que a lei não especifique a distinção entre autor e partícipe, é possível construir doutrinariamente a noção de autor, e os nossos Tribunais têm feito isso por meio das Teorias do Domínio do Fato.¹⁹⁷

Antes de analisar esta teoria, conforme o entendimento de Welzel e Roxin, ressalta-se que existem outros doutrinadores essenciais de serem estudados para a compreensão da dogmática acerca das Teorias do Domínio do Fato.

Conforme observa Ângelo Roberto Ilha:

No âmbito do Direito Penal, o primeiro a utilizar a expressão domínio do fato, consoante nos informa Claus Roxin, foi August Hegler, em trabalho monográfico publicado em 1915, intitulado *Die Merkmale des Verbrechens* (As Características do Crime). Porém, como esclarece ainda Roxin, no referido texto, Hegler em momento algum emprega a expressão domínio do fato como critério para divisar a autoria da participação *strito sensu*.¹⁹⁸

Ainda, quanto a essa construção histórica disserta Pablo Alflen:

¹⁹⁵ ILHA, Ângelo Roberto (Coord). **Temas de direito penal, criminologia e processo penal**. Porto alegre: Livraria do advogado, 2015, p. 40-41.

¹⁹⁶ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato na doutrina e jurisprudência brasileira**. Universitas JUS, v.25, n.2, p.15-33, 2014, p. 17.

¹⁹⁷ ILHA, Ângelo Roberto (Coord), op. cit., p. 43.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 41.

Se observa que os pontos de partida dogmáticos que levaram a idéia de domínio do fato são muito diferentes, podendo-se mencionar, em síntese: a teoria da culpabilidade em Hegler; as concepções causais, em especial a teoria subjetiva, em Bruns e Weber; uma concepção crítica em Lobe e a idéia de dever em Schmidt. Tal diversidade de pontos de partida no tocante ao domínio do fato, inclusive, torna difícil proporcionar um panorama histórico-dogmático da teoria do domínio do fato, de modo que seu ponto de partida deve ser necessariamente a concepção de Welzel.¹⁹⁹

De fato, as teorias acima contribuíram para a posterior construção das teorias de Welzel e Roxin, que no âmbito da teoria do domínio do fato são os principais doutrinadores. Todavia, é necessário diferenciar as teorias destes dois doutrinadores alemães a fim de entender as dessemelhanças delas. Explicitar-se-á, primeiro, a teoria de Welzel, que data de 1939, quando ele apresentou sua concepção de domínio do fato.

Conforme assevera Pablo Alflen, Welzel inovou em sua Teoria do Domínio do Fato, tendo em vista que:

Welzel procurou elaborar pela primeira vez uma teoria propriamente dita do domínio do fato, que fosse orientada por critérios bem definidos e que servisse de diretriz para o desenvolvimento ulterior da teoria da autoria e da participação.²⁰⁰

Welzel defendia que a ação é a relação final da vontade com o resultado. Para ele a vontade e a realização desta integram a própria ação. Aduzia, que a autoria depende de pressupostos pessoais, os quais decorrem da estrutura do tipo e se subdividem em objetivos e subjetivos, e de pressupostos fáticos, que seriam o domínio final do fato por parte do agente. Este doutrinador não construiu uma diferenciação entre espécies ou formas de domínio do fato. Além disso, ele restringiu sua teoria aos crimes dolosos, assim como Roxin.²⁰¹

Explicando a teoria do domínio do fato de Welzel, Pablo Alflen comenta que:

Welzel afirma que decisivo para a determinação da autoria é o fato objetivo, ou seja, o fato que realmente tenha sido obra do autor. Porém, entende que este fato objetivo depende de um momento subjetivo, a saber, o domínio final do fato, o qual é mais do que “meramente” subjetivo. A caracterização da conduta humana como realização da vontade assenta na idéia de que o

¹⁹⁹ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 85

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 87.

²⁰¹ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato na doutrina e jurisprudência brasileira**. Universitas JUS, v.25, n.2, p.15-33, 2014, p. 18-19.

homem pode realizar, de acordo com o fim estabelecido por si mesmo, a conformação do futuro (do curso causal). Esta conformação, que foi realizada em atenção a um fim e de acordo com sua vontade final, pertence a ele como obra própria²⁰²

Quanto esta teoria, Alflen analisa ainda que:

O sistema finalista teve o mérito de proporcionar uma primeira fundamentação teórica para a concepção de domínio do fato, enquanto critério para a delimitação de autoria. Porém a teoria do domínio final do fato evidenciava um excesso de subjetivismo inconcebível, de modo que não é suficiente para delimitar a idéia de autoria. Além disso, a teoria do domínio final do fato não era o único critério para definir a autoria, mas sim apenas um deles²⁰³

Ao fazer um retrospecto da evolução dogmática do conceito de autoria, percebe-se que no início existia uma concepção unitária de autor, não se estabelecendo qualquer diferença entre autor e partícipe. Contudo, em Welzel essa concepção se modificou, uma vez que para ele as categorias de autoria e participação se diferenciariam por meio de idéia de domínio final do fato. O autor seria o agente que possuía de uma forma mais ampla o domínio final do fato, enquanto a participação teria um grau de valoração menor. Essa tentativa ontológica, entretanto, não obteve o êxito esperado, já que era difícil distinguir dolo de finalidade.²⁰⁴

Explicando a distinção entre autor e partícipe em Welzel, Marco Antônio Silva discorre:

Em realidade, foi mérito do jusfilósofo alemão Hans Welzel, em artigo publicado no ano de 1939, intitulado *Studien zum System des Strafrechts* (Estudos sobre o Sistema de Direito Penal), estabelecer que autor final, diversamente do partícipe é o senhor e o dono de sua decisão e execução, dono e senhor do “seu” fato, ao passo que o partícipe não possui o domínio do fato criminoso, possuindo tão somente um certo domínio sobre sua contribuição. Em seu livro *Das Deutsche Strafrecht*, assevera o penalista que o autor, nos delitos dolosos, é somente aquele que, mediante uma condução, consciente numa perspectiva finalística do aconecer causal em direção ao resultado típico, é o senhor sobre a realização do tipo, diversamente do partícipe, o qual tão somente ou auxilia o ato dominado finalmente pelo autor ou incita a este a que pratique o crime.²⁰⁵

²⁰² ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 89

²⁰³ *Ibidem*, p. 243

²⁰⁴ SILVA, Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 77-78

²⁰⁵ ILHA, Ângelo Roberto (Coord). **Temas de direito penal, criminologia e processo penal**. Porto alegre: Livraria do advogado, 2015, p. 42.

Posteriormente, Roxin critica a teoria de Welzel, sintetiza os estudos de Welzel acerca da autoria e, ainda, aprofunda os seus conceitos. Ele cria postulados dos quais se extrai que a autoria é identificada através do domínio da ação; a autoria mediata, por sua vez, é identificada por meio do apoio do domínio da vontade; e a co-autoria, é identificada com o domínio do fato funcional. Claus Roxin constrói sua doutrina procurando conceber o autor como a figura central do acontecimento fático, enquanto o partícipe estaria em uma posição à margem dessa ação.²⁰⁶

Este doutrinador acredita que para definir o conceito de domínio do fato, deve-se estabelecer, antes de tudo, um posicionamento no que diz respeito à forma e ao conteúdo da idéia de domínio do fato. Ele critica a vagueza da concepção welzeliana e rechaça a idéia de domínio final do fato.²⁰⁷ Desenvolveu, desse modo, a idéia de que o autor é a figura central, a figura chave do acontecimento vinculado à conduta. Ser a figura central, para Roxin, é dominar a acontecimento delitivo. O domínio do fato será critério suficiente para determinar a autoria, mas só em relação aos crimes comissivos dolosos, já que os delitos de violação de dever, de mão própria e os delitos culposos são incongruentes com essa teoria. Este doutrinador apresenta um modelo tripartido de domínio do fato, distinguindo entre as formas de domínio da ação, domínio funcional e domínio da vontade.²⁰⁸

Roxin afirma quem tem o domínio do fato é autor. E esse autor deverá aparecer como a figura central, a figura-chave na realização do delito, sendo decisivo para o acontecimento²⁰⁹. Para ele o *domínio da ação* está presente na autoria imediata ou direta, ou seja nos casos em que o autor pratica o fato ele mesmo. O *domínio da vontade*, por sua vez, ocorre nos casos de autoria mediata ou indireta, quando o autor mediato utiliza um mero executor, um instrumento. Por fim, o *domínio funcional* é aquele pertinente à coautoria, em que diversos coautores em uma divisão de tarefas contribuem para a consecução da prática criminosa.²¹⁰

²⁰⁶ SILVA, Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008, p. 78

²⁰⁷ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 105.

²⁰⁸ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato na doutrina e jurisprudência brasileira**. Universitas JUS, v.25, n.2, p.15-33, 2014, p. 18-19.

²⁰⁹ ALFLEN, Pablo Rodrigo, op. cit., p. 105.

²¹⁰ ILHA, Ângelo Roberto (Coord). **Temas de direito penal, criminologia e processo penal**. Porto alegre: Livraria do advogado, 2015, p. 44.

Roxin desenvolveu, posteriormente, a teoria dos aparatos organizados de poder. Imperioso ressaltar, contudo, que sua teoria não foi pensada para os preceitos e necessidades dos crimes econômicos. Nesta teoria, a autoria mediata se efetiva por meio dos aparatos organizados de poder, sendo esta autoria uma das três formas de autoria mediata, resultante do domínio da vontade. Esta teoria foi criada para solucionar a questão da autoria em um caso concreto, o caso Eichmann, que foi o julgamento de um tenente-coronel da SS, na época da Alemanha nazista, responsabilizado pela logística de extermínio de milhões de pessoas no final da Segunda Guerra Mundial, ele era conhecido como o *executor-chefe* do Terceiro Reich. Eichmann foi julgado e condenado por seus crimes de guerra.²¹¹

Partindo do caso Eichmann, explica-se que para utilizar a teoria dos aparatos organizados de poder, devem existir alguns requisitos, como uma instituição ou grupamento com organização vertical, uma dissociação dessa organização do direito e, ainda, a fungibilidade dos executores. Tais postulados são contemplados no caso Eichmann, tendo em vista ser ele um general, com posição superior na hierarquia do exército alemão, que ordenava seus subordinados a executarem diversos judeus. O exército, nesse quadro, figura como a instituição verticalmente organizada. Ainda, a dissociação do exército alemão com o direito existe, uma vez que o nacional socialismo alemão desrespeitava princípios basilares de qualquer sociedade. Por fim, o postulado da fungibilidade dos executores provém da hierarquia rígida a que se submetiam os subordinados deste regime militar, devendo sempre executar toda e qualquer ordem. Foi com base nessa teoria que Eichmann foi condenado como autor mediato de homicídios no regime Nazista, já que se utilizava de meros instrumentos para a execução das mortes de judeus.²¹²

Além da Teoria dos Aparatos Organizados de Poder estar restrita aos pressupostos acima traçados, impende ressaltar, conforme as observações de Ângelo Roberto Ilha que:

Releva ainda ressaltar que dita teoria não se propõe a responsabilizar quem quer que seja em um passe de mágica. Trata-se, na verdade, de fornecer substrato científico para fundamentar uma hipótese de autoria de especial relevância nos tempos atuais. De modo que, além dos mencionados requisitos, deve haver a emissão de uma ordem por parte do "homem de

²¹¹ ILHA, Ângelo Roberto (Coord). **Temas de direito penal, criminologia e processo penal**. Porto alegre: Livraria do advogado, 2015, p. 43-44.

²¹² *Idem*.

trás” e as provas recolhidas na instrução criminal, como em qualquer (devido) processo legal.²¹³

Conforme observa a obra *Teoria do Domínio do Fato*, acerca da Teoria do Aparatos Organizados de Poder de Roxin:

Apesar da teoria se demonstrar *prima facie* uma concepção de extrema utilidade e relevância prática, isso não ocorre efetivamente. A concepção possui um horizonte de projeção limitado que não lhe permite alcançar os fins aos quais se pretende que ela alcance (tal como sua aplicabilidade ao plano dos crimes cometidos por meio de organizações empresariais). Nesse sentido o próprio Roxin já manifestou o seu rechaço à idéia de aplicação da teoria do domínio por organização aos crimes praticados por meio de empresas, embora o BGH a tenha adotado e utilizado para tal fim.²¹⁴

Perante o exposto percebe-se que o nosso Supremo Tribunal Federal, na Ação Penal 470, caso conhecido como “*mensalão*”, ao apropriar-se da Teoria de Roxin, o fez de modo equivocado, tendo ignorado os pressupostos e diretrizes sob os quais foi construída. A nossa Corte Constitucional misturou inúmeras teorias do domínio do fato, bem como não observou os requisitos de tais teorias, aplicando de forma insubsistente idéias de autoria que não se coadunam ao nosso sistema legislativo vigente, uma vez que aqui vige o sistema unitário funcional de autor.²¹⁵

Expondo essa idéia Pablo Alflen dispõem que:

[...] na diferenciação entre as modalidades clássicas de autoria (direta, mediata e coautoria), verifica-se a utilização, por parte dos tribunais nacionais, de uma ideia de domínio do fato, mas não de uma teoria uníssona e coerente como fundamento de suas decisões, que possibilite caracterizar a idéia de autoria de forma legítima. Com isso se quer dizer que, algumas vezes, apenas é mencionada a expressão domínio do fato, sem que se apresente uma fundamentação da autoria com base em critérios que informem quando o indivíduo detém tal domínio.²¹⁶

Quanto à questão da criminalidade econômica empresarial, segundo as concepções do doutrinador Pablo Alflen, a jurisprudência brasileira necessita observar uma teoria do domínio do fato que parta de pressupostos aceitos em nosso sistema unitário funcionalista de autor. Pois, embora haja incompatibilidade das teorias de Welsel e Roxin com o nosso sistema pátrio, grande parte da

²¹³ ILHA, Ângelo Roberto (Coord). **Temas de direito penal, criminologia e processo penal**. Porto alegre: Livraria do advogado, 2015, p. 43-44.

²¹⁴ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 144.

²¹⁵ *Ibidem*, p. 145

²¹⁶ *Ibidem*, p. 170-171

jurisprudência utiliza diretamente tais diretrizes para estipular a autoria. A idéia de domínio do fato, portanto, deve ser formulada, a fim de consubstanciar uma tese legítima de autoria no nosso sistema.

Conforme ensinamento de Pablo Alflen, a remansosa jurisprudência e doutrina brasileira utilizam as teorias do domínio do fato como critério suficiente para determinar a autoria, mesmo que estas não se coadunem ao nosso sistema penal:

O rechaço às teorias do domínio do fato finalista e funcional- normativista conduz à revisão da categoria dogmática da autoria à luz do paradigma ontológico-relacional, de modo a compreender a complexidade própria da criminalidade praticada por meio de organizações empresariais. Em vista disso, quatro diretrizes foram levadas em conta para atingir esse fim, a saber a) o ponto de partida da teoria do domínio do fato, no contexto brasileiro, consiste no sistema unitário funcional de autor, o qual admite a diferenciação entre os participantes no fato punível; b) a opção do legislador brasileiro pelo sistema unitário funcional de autor implica o rechaço às teorias edificadas sobre a base de um sistema diferenciador (como a de Welsel e Roxin), mas não a idéia de domínio do fato, de modo que é necessário construir uma concepção que se coadune com o sistema brasileiro vigente; c) apesar da incompatibilidade das teorias anteriores com o ordenamento jurídico-penal brasileiro, alguns tribunais pátrios utilizam tais concepções de domínio do fato como diretrizes para a delimitação da autoria e suas respectivas modalidades (direta, mediata e coautoria), porém, não há homogeneidade nos critérios utilizados pelos tribunais, sendo que, em alguns casos, evidencia-se absoluta incongruência; d) o domínio do fato deve ser delimitado em seu conteúdo, de modo a representar um critério legítimo para a definição da autoria, sobretudo, nos casos de crimes praticados por meio de organizações empresariais, sendo que isso implica a observância às diretrizes normativas instituídas pelo legislador brasileiro.²¹⁷

Utilizar uma teoria do domínio do fato é realmente útil para nortear a criminalidade complexa vinculada aos crimes econômicos, necessitando, contudo, ser adequada a nossa realidade. Quando o administrador da pessoa jurídica, ou quem exerça efetivamente essa função, por exemplo, controlar o fato típico, por meio de um instrumento, causador da ofensa ao bem jurídico, poderá a este administrador ser imputada a autoria mediata. Essencial será verificar, nesse caso, uma teoria coerente, como o nosso sistema, de domínio do fato e as provas dos autos, investigando se esse agente detém poder para controlar, por si mesmo, de forma direta (sem a colaboração de terceiros), a realização, interrupção, continuidade ou impedimento da ofensa ao bem jurídico.

²¹⁷ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 244.

A coautoria, por sua vez, deverá ser a realização conjunta de um fato ofensivo ao bem jurídico. Ela será condicionada a três pressupostos: acordo objetivo de condutas; realização conjunta do fato ofensivo ao bem jurídico; e a relevância causal das contribuições para o causação da ofensa ao bem jurídico. Já a autoria mediata, para ser verificada é necessário o domínio do fato pelo domínio social, o qual é representado pelo controle da realização, interrupção, impedimento ou continuidade da ofensa ao bem jurídico, perpetrada por meio de instrumentos em suas relações fático-sociais.²¹⁸

Nesse sentido, complementa o Pablo Afllen:

[...] a idéia de instrumento assume papel decisivo na caracterização da autoria mediata. Verifica-se que o legislador brasileiro estabeleceu no Código Penal vários critérios norteadores da idéia de instrumento (art. 20, §2º, 22 e 62, III, do CP), sendo que ao contrário da legislação alemã estabeleceu a idéia de instrumento tanto punível quanto impunível²¹⁹

Pablo Afllen corrobora essa divisão da autoria, no ordenamento pátrio, ensinando que:

Em unissonância com a opção por um sistema unitário funcional, o qual exige a diferenciação entre as modalidades de participação no fato punível, o legislador brasileiro, embora não tenha definido conceitos, estabeleceu importantes diretrizes que contribuem com a elaboração de uma diferenciação entre as modalidades de autoria, não só conceitual como também material. Assim verificou-se que o legislador distinguiu três modalidades de autoria, a saber: autoria direta (art. 62, IV, do CP: “executa o crime”) coautoria (art. 16 da Lei 8.137 de 1990 e art. 25 da Lei 7.492 de 1986) e autoria mediata (art. 62, I, do CP “dirige a atividade dos demais agentes” e art. 5º, XLIII, da CF: “mandantes”). Em vista disso, cada uma delas deve ser analisada à luz da concepção do domínio do fato como domínio da ofensa ao bem jurídico.²²⁰

Embora existam diversas teorias do domínio do fato, possuindo destaque as teorias de Welzel e Roxin, no Brasil é preciso que o domínio do fato seja analisado partindo de diferentes pressupostos, uma vez que aqui, conforme explicitado, o sistema penal de autoria é o unitário funcional, o qual exige a diferenciação entre as modalidades de participação no fato punível. No âmbito da criminalidade econômica, sobretudo, é necessário compreender a complexidade própria da criminalidade praticada por meio de organizações empresariais. Não deve nossa jurisprudência apropriar-se de teorias como a do Aparato Organizado de Poder, uma vez que não

²¹⁸ ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do Domínio do Fato**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 246-247.

²¹⁹ *Ibidem*, p. 247.

²²⁰ *Ibidem*, p. 246.

são vislumbradas as situações fáticas e diretrizes da qual parte essa teoria, nas pessoas jurídicas.

CONCLUSÃO

A presente investigação teve como ponto central a análise do Direito Penal Fiscal e inserto nele o delito de sonegação fiscal. Nesta monografia, ficou clara a necessidade de tipificação dos crimes que afetam o erário público e os valores arrecadados pelo Estado para a persecução de seus fins. Apresentou-se uma abordagem funcionalista do bem jurídico tutelado no delito do artigo 1º e 2º da Lei 8.137, de 1990, sustentando que o objeto jurídico protegido nestes crimes tributários é mais amplo que o simples interesse arrecadatório do Estado, afetando, secundariamente, a administração pública, a fé pública e a livre concorrência.

Vislumbrou-se, por meio de uma abordagem constitucionalista, que em um Estado garantidor dos direitos sociais, o bem jurídico econômico possui uma esfera macrossocial, que transcende a esfera individual do cidadão, uma vez que é pautado na necessidade de manter o regular desempenho das políticas de renda, monetária, fiscal e financeira. Em nosso Estado Democrático de Direito, a Ordem Econômica fundamenta-se em normas que tem como fim o desenvolvimento econômico e social, vinculadas ao princípio da dignidade da pessoa humana, conforme disposto na Constituição de 1988.

Observou-se que a Ordem Econômica, tal como delineada na Constituição, possui como finalidade assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. Os conceitos jurídicos do Direito Penal Econômico, desse modo, devem ser delineados para permitir a aplicação de normas jurídicas vinculadas ao Direito Penal, ao Direito Constitucional e ao Direito Econômico. O objeto de estudo dessa área jurídica deverá ser visto sob um viés metodológico diferenciado da criminalidade tradicional, tendo em vista que este possui uma tênue autonomia.

Restou explícito, portanto, que conforme o princípio da lesividade e da compreensão da idéia basilar de *ultima ratio* do sistema penal, a tipificação dos delitos econômicos deve ser estipulada em conformidade com as ações que causem danos ou perigo à Ordem Econômica. Considerando que o Direito Penal Econômico, e inserto nele o Direito Penal fiscal, é composto por condutas que afetam, de

maneira grave a economia, a ordem social e a estrutura constitucional, sua tipificação é consequência lógica de um sistema penal que está em consonância com as necessidades do Estado Social.

Deduziu-se que a sonegação fiscal deve ser combatida por meio de normas penais, tornando a sanção estatal efetiva, a fim de prevenir e retribuir os prejuízos sociais gerados por esse gravoso delito. Afinal, denota-se que os tributos, nesse contexto, são o liame entre os projetos de políticas públicas e a efetivação destas. A tributação está inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem-comum. Observa-se que a construção de uma sociedade justa e solidária, conforme delineada pela Constituição, e a efetivação das políticas públicas, em conformidade com um Estado de Bem-Estar Social, contrapõem-se aos efeitos que geram a criminalidade econômica, bem como a sonegação fiscal.

Ressaltou-se, que além de afetar o erário público, o delito de sonegação fiscal afeta outros bens jurídicos conexos. Essa visão constitucionalista do bem jurídico parte da consideração da importância dos bens penalmente tutelados, por meio de uma interpretação sistêmica da Ordem Econômica e Constitucional, uma vez que o objeto do bem jurídico, no Estado social de Direito, encontra adensamento dogmático no disposto na Carta Magna. Ao incorporar uma leitura holística perante o fundamento da tipificação do artigo 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990, compreende-se que as atividades legiferantes e judicantes devem ser eficazes no combate a essa criminalidade econômica e, conforme o defendido na presente investigação, materializar a prevenção geral e específica.

Ao reconhecer, nesse contexto, a danosidade social que geram os delitos econômicos e, sobretudo, o crime de sonegação fiscal, restou explícito também que o Direito Penal brasileiro, com sua legislação utilitarista, que visa à arrecadação a qualquer custo, acaba não prevenindo esta prática ilícita. As leis que permitem a extinção da punibilidade coíbem o papel essencial da norma penal de realizar a prevenção geral e específica, já que com a oportunidade dada ao sonegador de, inclusive, parcelar a dívida, esses agentes não temem pela punição estatal, pois sabem que podem retratar-se a qualquer momento.

Os números do presente trabalho demonstram os grandes prejuízos que uma tutela ineficiente causa no erário público. Hoje a sonegação fiscal supera inclusive a corrupção, mas pouco se faz para mudar a legislação utilitarista brasileira que, com sua finalidade unicamente arrecadatária, utiliza-se do Direito Penal como ferramenta de coação em desconformidade com seu tólos e seus fundamentos.

Pelo exposto, o principal desafio do Direito Penal Econômico, na atualidade, tendo em vista ser um ramo novo no Direito, é a persecução penal eficaz e eficiente, sendo incongruente a essa conclusão as atuais medidas de extinção da punibilidade com o pagamento do tributo, previstas na Lei nº 8.137, de 1990, e em legislações específicas, uma vez que os bens jurídicos deste delito estão diretamente vinculados às funções que devem cumprir os tributos no âmbito de determinada sociedade.

Ao dispor sobre uma eficaz persecução penal nestes delitos, o presente trabalho também foi cuidadoso ao ressaltar que a imputação da autoria no âmbito dessa criminalidade deve ser extremamente cautelosa, sob pena de incorrer na vedada imputação objetiva. Ao se defender que, no atual sistema brasileiro, nos delitos fiscais não pode ser imputada autoria à pessoa jurídica, a presente investigação realizou uma breve análise da dogmática da autoria, com a idéia de delimitar as corretas teorias que se coadunam com a criminalidade econômica. Afinal, toda investigação criminal nessa seara deve observar primordialmente os princípios da liberdade e da dignidade da pessoa humana.

Como visto, a dogmática da autoria deve ser utilizada de maneira compatível com o sistema penal vigente, não podendo importar conceitos que não se coadunam ao sistema unitário funcional. Será necessário, portanto, uma teoria de domínio do fato que se coadune com a complexidade própria da criminalidade praticada por meio de organizações empresariais, bem como com o sistema de autoria adotado pela legislação pátria. Não deve nossa jurisprudência apropriar-se de teorias, quando não compatíveis às situações fáticas e diretrizes das quais são extraídas seus fundamentos.

BIBLIOGRAFIA

ALFLEN, Pablo Rodrigo. **Teoria do domínio do fato na doutrina e jurisprudência brasileira**. Universitas JUS, v.25, n.2, p.15-33, 2014.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico internacional de drogas, lavagem de dinheiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006.

BARATTA, Alessandro. **Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal**. Rio de Janeiro: Renavan, 2011.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Tratado de direito penal - parte geral**. 21ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

_____. **Novas Penas Alternativas**- São Paulo: Saraiva, 2000.

COLEMAN, James Willian. **A Elite do Crime - para entender o crime do colarinho branco**. 5ª Ed. Trad. Denise R. Sales. São Paulo: Manole, 2004.

ELBERT, Carlos Alberto. **Novo manual básico de criminologia**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

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

FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito – uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 2004.

HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo Musumecchi e POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2º edição. São Paulo: Atlas, 2015.

HASSEMER, Winfried. **Três temas de direito penal**. Porto alegre: Fundação Escola Superior do Ministério Público. 1993.

ILHA, Ângelo Roberto (Coord). **Temas de direito penal, criminologia e processo penal**. Porto alegre: Livraria do advogado, 2015

JALIL, Mauricio Schaun. **Criminalidade Econômica e as Novas Perspectivas de Repressão Penal**- São Paulo: Quartier Latin, 2009.

KALACHE, Maurício. **Crimes tributários**. Curitiba: Juruá, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 6º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PORTUGAL. **Diário da Assembleia da República, I Série, V legislatura (19.04.1989)**.

PRADO. Luiz Regis (Coord). **Responsabilidade Penal da Pessoa Jurídica: em defesa do princípio da imputação penal subjetiva**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SANGUINÉ, Odone. **Os direitos fundamentais da pessoa jurídica no processo penal**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal, UFRGS, Vol. 2, nº 2 de 2014.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito penal econômico: parte geral**- Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SILVA, Anna Christina Pisco Rocha. **A Lei nº 11.941/2009 (novo REFIS) e sua regulamentação à luz do princípio da isonomia**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13403/a-lei-n-11-941-2009-novo-refisesuaregulamentacao-a-luz-do-principio-da-isonomia#ixzz3oxl3EmSE>>. Acesso em: 4/11/2015.

SILVA, Marco Antonio chaves. **A Autoria Coletiva em Crimes Tributários**. Lumes: 2008.

SUTHERLAND, Edwin H. **A criminalidade do colarinho branco**. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal- UFRGS. Vol. 2, nº 2, de 2014.

STRECK, Lênio. **Verdade e consenso**- Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas- Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 27 de outubro de 2015