

CRIMINALIDADE FISCAL E COLARINHO BRANCO: A FUGA AO FISCO É EXCLUSIVIDADE DO WHITE-COLLAR?*

Marcelo Almeida Ruivo**

A sociedade atual apresenta transformações de várias ordens, dentre as quais destacamos a criação e desenvolvimento de um direito penal secundário. A proposta do presente estudo é diagnosticar o contexto de formação do direito penal económico – e, ainda, mais específico, o direito penal tributário – refletindo sobre o ideal político criminal utilizado para lidar com este tipo de criminalidade. Iniciaremos diagnosticando alterações ocorridas na realidade social em meio a qual está situado o problema, enfocando a criação do *Nebenstrafrecht* e as características que o singularizam. Em um segundo passo, tentaremos apresentar a categoria do bem jurídico como critério orientador da política criminal e de fundamental importância na dogmática penal contemporânea. Centraremos a análise no bem jurídico-penal tributário constitucionalmente previsto, e, posteriormente, positivado no artigo 1º da lei 8.137/90. Em seguida, enfocaremos as características estruturais da popularizada categoria criminológica do *white-collar crime* cunhada pelo sociólogo norte-americano Edwin Sutherland. De maneira, que, por fim, possamos analisar a possibilidade de utilização do conceito Crime de Colarinho Branco como vetor absoluto de política criminal nos delitos contra a ordem tributária.

I. O ENQUADRAMENTO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NA COMPLEXA REALIDADE CONTEMPORÂNEA

1.1. Localização do problema na atual complexidade social: as exigências frente ao Estado contemporâneo

No último século, as inovações tecnológicas vividas – tanto na Europa, quanto na América – descortinaram uma realidade incerta e irreduzível aos prognósticos axiomáticos. Valores e crenças da humanidade obtidos e perpetuados em meio a uma redutora razão técnico instrumental são postos em crise.¹

A concepção moderna de ciência, com origem na revolução do pensamento humano do século XVI, tem como marca a ruptura com os critérios da fé e da revelação, ao opor ferrenhamente a razão aos discursos morais e sentimentais.² O paradigma

* O presente estudo foi escrito para o curso de Pós-graduação em Direito Penal Econômico e Europeu organizado pelo Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu (IDPEE) da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no ano letivo de 2005.

**Doutorando em Ciências Jurídico-criminais na Faculdade de Direito de Coimbra, com financiamento da Fundação para Ciência e Tecnologia (FCT – Portugal), Mestre em Ciências Criminais pela PUCRS, Especialista em Ciências Penais pela PUCRS, Pós-graduado em Direito Penal Econômico e Europeu pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. O nome do autor encontra-se intencionalmente abreviado para fins de padronização da catalogação bibliográfica.

¹BORGES, Anselmo. O crime económico na perspectiva filosófico-teológica. *Revista portuguesa de ciências criminais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. a.10. f.1. p. 13.

² GAUER, Ruth Maria Chittó. *A modernidade portuguesa e a reforma pombalina de 1772*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1996. p. 15-16.

moderno que havia buscado no rigor do conhecimento matemático [1778] a fonte de certeza e segurança científica demonstra seus limites.³ Assim, a realidade que, outrora aparentava controlável por meio de fórmulas algébricas, parece exceder as barreiras formais de maneira a mostrar um aspecto mais rico e plural do que se imaginava. Paradoxalmente, a matemática ocidental, através das experiências de David Hilbert ao pretender encontrar o fundamento absoluto, livre de incoerências, chegou a contradições completas e a possibilidade de fundamentação de proposições diametralmente opostas dentro de um mesmo sistema conforme demonstrara Kurt Goedel.⁴ É o abalo da própria presunção de potência absoluta do racional homem moderno em franco e grave estado de questionamento.⁵

Na esteira do rompimento do monopólio do saber científico – ocasionada pela lógica contemporânea dos riscos – é possibilitada a ocorrência de uma realidade de angustiante incerteza que o sociólogo alemão Ulrich Beck denominou como sendo uma sociedade de risco.⁶ No centro da teoria está presente o conceito de “modernidade reflexiva”, segundo o qual concomitante ao avançar da produção social de riqueza existe a direta gestação de risco social.⁷ Se por um lado, o avanço tecnológico e industrial da sociedade ocidental moderna permite uma posição cômoda em relação a uma possível falta de alimento (risco de fome), por outro, é aproximada a possibilidade de autodestruição em face dos riscos escaparem aos instrumentos criados para o seu controle, a exemplo do problema ecológico (risco de medo).⁸

Neste cenário, é mister destacar a invulgar situação da América Latina – com especial atenção para o Brasil – digna de um *tertius genus*, pois, ao mesmo tempo em que as megalópoles possuem um avançado parque industrial urbanizado convivendo [1179] com temor da “sobre-eficiência” típica da sociedade pós-industrial, regiões mais afastadas são hostilizadas por um risco de “sub-eficiência” tecnológica na resolução de problemas que nas primeiras áreas são questões já superadas. Tal dinâmica não é despendida, pois provoca significativas implicações no âmbito e na forma das medidas reclamadas pela população perante o Estado para o tratamento dos riscos. Para David Goldblatt as ameaças na sociedade atual remontam ao paradoxo relativo à maior dificuldade das autoridades públicas conseguirem controlar os riscos a medida que estes se tornam mais perigosos e mais óbvios.⁹ As ações estatais perdem legitimidade ao prometerem um controle utilizando métodos do século XIX em “um mundo que está inequivocamente envolvido em riscos e perigos de uma ordem qualitativamente diferente”.¹⁰ Sob as críticas de inoperância, despreparo e desinteresse ou complacência

³ ROCHA FILHO, João Bernardes da. *Física e psicologia: as fronteiras do conhecimento científico aproximando a física e a psicologia Junguiana*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003. p. 29-30.

⁴ FRANZ, Marie-louise von. *Adivinhação e sincronicidade: a psicologia da probabilidade significativa*. São Paulo: Cultrix, 1980. p. 16-18. Goedel descrevia o aspecto irracional, inapreensível e insondável, comum a todos os objetos, também encontrado nos numerais. Assim, qualquer proposição por mais coerente e clara que pareça só teria sentido dentro de um sistema ou perante um pano de fundo (FRANZ. p. 19-21 e 30-34). O mestre de Franz ainda foi mais longe ao tratar sobre a redução de complexidade operada pelo método probabilístico. Para Jung “a chamada visão científica do mundo, baseada neste resultado, nada mais é, portanto, do que uma visão parcial psicologicamente tendenciosa que deixa de lado todos aqueles aspectos, em nada desprezíveis, que não podem ser estatisticamente contados”. (JUNG, Carl Gustav. *Sincronicidade*. 11ªed. Petrópolis: Editora Vozes, 2002. p. 1).

⁵ BORGES. (n. 1), p. 13-15 e 31.

⁶ BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo*. Barcelona: Paidós, 1998. p. 33-35, 204-205, 218 e 221.

⁷ BECK. (n.6), p. 25.

⁸ BECK. (n.6), p. 114; GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização reflexiva. Política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: UNESP, 1997. p. 12.

⁹ GOLDBLATT, David. *Teoria social e ambiente*. Lisboa: Instituto Piaget, 1996. p. 242.

¹⁰ GOLDBLATT. (n. 9), p. 244.

com os problemas contemporâneos (“irresponsabilidade organizada”),¹¹ algumas vezes, os governos são levados a tomar atitudes precipitadas – em um campo ainda obscuro¹² – dominadas por uma lógica instantaneísta, que François Ost observa como sendo práticas “órfãs de história, privadas de duração, voltadas unicamente ao festim do instante, condenadas a viver ao ritmo ofegante da atualidade”.¹³

No complexo mundo contemporâneo, o ponto crucial da relação existente entre a fragilização do paradigma científico e a dinâmica do risco social pode ser percebido na crise do Estado-providência, levando em consideração que os governos são demandados por políticas públicas dignas do Estado Social, mas a falta de recursos limita o âmbito e a qualidade de suas atividades.¹⁴ Assim, os crimes contra a ordem tributária significam instrumento de qualificado valor estratégico para intervenção na sociedade pós-industrial, tendo em vista que toda e qualquer política pública material pressupõem a prévia captação de recursos financeiros.¹⁵ [1780]

No próximo tópico, veremos, sinteticamente, a formação de uma política criminal tendente à expansão responsável por algumas alterações dogmáticas que passaram a ser denominadas como direito penal do risco.

1.2. A inversão do fluxo político criminal: a expansão do direito penal para novas zonas de criminalização

Na gênese da política criminal de expansão está presente no inquietante e sofisticado problema da insegurança social, com limites para além das fronteiras demarcadas pelas simplistas propostas de equacionamento do medo através do mero agravamento da reprimenda criminal.¹⁶ A questão da insegurança não se resume a um epifenômeno do problema criminal, em uma dicotomizada sociedade de criminosos e vítimas potenciais,¹⁷ carece de um olhar atento e percuciente sobre seu ativismo social. Em razão do objeto proposto, seremos forçados a deixar para uma outra oportunidade o enfrentamento da temática, voltando nossa atenção momentânea às características do movimento político criminal que ensejou a formação do direito penal secundário.

É de amplo conhecimento, no meio científico, a idéia, contida na obra de Adolf Merkel, de “movimentos de crescimento e decrescimento” das áreas de intervenção do

¹¹ GOLDBLATT. (n. 9), p. 241.

¹² BECK. (n.6), p. 86-87.

¹³ OST, François. *O Tempo do direito*. Lisboa: Instituto Piaget, 1999. p. 30. Silva Sanchez ressalta que, muitas vezes, o Estado propõe ações em um contexto no qual se tem informes muito precários, em “quase total obscuridade” quanto ao objeto. (SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *A expansão do direito penal: aspectos de política criminal nas sociedades pós-industriais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 31).

¹⁴ OST. (n. 13), p. 337.

¹⁵ AZEVEDO, Rodrigo Ghiringhelli de. *Tendências do controle penal na modernidade periférica: as reformas penais no Brasil e na Argentina na última década*. Tese de doutoramento da Faculdade de Ciências Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. p. 190.

¹⁶ A temática da hermenêutica do medo e sua relação complexa com a ação midiática e o discurso político criminal é tema complexo de grande importância, por hora vale recordar que “o medo não é uma posição preexistente, que as narrativas inseguras veiculam, mas antes uma posição produzida à medida que as pessoas utilizam os seus recursos lingüísticos para elaborar significado sobre o objeto do crime” (MACHADO, Carla; AGRA, Cândido. *Insegurança e medo do crime: da ruptura da sociabilidade à reprodução da ordem social*. Coimbra: Coimbra editora, 2002. a.12. f.1. p. 98).

¹⁷ MACHADO e AGRA. (n. 16), p. 82-83.

direito penal.¹⁸ Ora as tendências se sucedem no tempo, ora são concomitantes, embora alguma possa ter maior expressão e efeito que outra. A expansão do direito penal, vivida nas últimas décadas, está situada dentro deste modelo histórico pendular que após a defesa de um ideal de descriminalização, despenalização e formas alternativas de tratamento do conflito características da década de 70 e 80, sobreveio o movimento criminalizador.¹⁹ Trata-se de uma nova carga penal distinta de outras tendências anteriores, a exemplo dos reclames por [1181] uma eficiente e intolerante reação legal, policial e judicial contra a criminalidade de massa norte-americana, sob a bandeira dos influxos de *law and order*.²⁰ O atual momento não é fruto único de legislações emergenciais criadas por políticos superficiais ou frívolos – embora persista o fenômeno de parlamentos pouco preocupados e, até mesmo, movimentos repressivos, como o anteriormente mencionado, mimetizados na expansão – a contemporânea marca distintiva é a existência de uma política criminal de feições claras a advogar a tutela de novos valores.²¹

No que diz respeito às causas pode ser percebida a intensa alteração da vida social, com o aparecimento de novas situações de perigo ligadas às transformações tecnológicas, econômicas, políticas e culturais.²² Entre os riscos contemporâneos de elevado potencial de dano e difícil previsão tem destaque o desenvolvimento da energia e armas nucleares, novas tecnologias no terreno da química, genética, biotecnologia com alto grau de difusão e alcance das futuras gerações.²³ Ademais, outras áreas de menor potencial lesivo, mas também objeto de significativos avanços técnicos, como os meios de comunicação e a informática completam uma realidade de insegurança da população que vem a demandar o alargamento dos domínios do direito e, conseqüentemente, do direito penal.²⁴

A política criminal que – desde a obra de Liszt e o pensamento da Escola de Marburg – tinha como conteúdo uma axiologia liberal, digna do Estado de Direito, de proteção do indivíduo contra a comunidade²⁵ recebe um forte impacto das exigências de controle social realizando uma inversão na tendência de um “direito penal de liberdade” para um “direito penal de segurança”.²⁶ A idéia de uma repressão mais efetiva de condutas indesejadas socialmente, além de possibilitar a criação de novos delitos de massa e a agravamento das penas dos já existentes, [1182] direciona a sua atenção para

¹⁸ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de e COSTA ANDRADE, Manuel da. *Criminologia. O homem delinqüente e a sociedade criminógena*. Coimbra: Coimbra editora, 1997. p. 398.

¹⁹ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n.18), p. 399-414. O substrato teórico do projeto descriminalizador em grande parte se deve as reflexões suscitadas pela criminologia crítica e radical. (BARATTA, Alessandro. *Criminologia crítica e crítica do direito penal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Instituto Carioca de Criminologia, 2002. p. 109-114.)

²⁰ SILVA SÁNCHEZ. (n.13), p. 24. A história brasileira apresenta um significativo paradoxo, no que tange ao aperfeiçoamento do direito penal no autoritário período de ditadura militar em contraposição ao retrocesso de garantias e inflação legislativa ocorrido na etapa de redemocratização do país (BOSCHI, José Antonio Paganella. *Das penas e seus critérios de aplicação*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2000. p. 51).

²¹ SILVA SÁNCHEZ. (n.13), p. 21-22.

²² SILVA SÁNCHEZ. (n.13), p. 28-30; FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n.18), p. 435.

²³ MENDOZA BUERGO, Blanca. *El derecho penal en la sociedad de riesgo*. Madrid: Civitas, 2001. p. 40.

²⁴ SILVA SÁNCHEZ. (n.13), p. 29; FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n.18), p. 435.

²⁵ ROXIN, Claus. *Política criminal y sistema del derecho penal*. Barcelona: Bosch, 1972. p. 16-17.

²⁶ MENDOZA BUERGO. (n. 23), p. 47 e 181; HASSEMER, Winfried. El destino de los derechos del ciudadano en un derecho penal “eficaz”. *Estudios penales y Criminológicos XV*. Santiago de Compostela: 1992. n. 71, p. 191.

setores que a opinião pública julga prioritários como meio ambiente e economia.²⁷ Concomitantemente, ocorre um crescimento jurídico e político dos imperativos éticos de solidariedade, na forma de garantia de prestações públicas assumidas pelo Estado Social.²⁸ O aparato constitucional moderno eleva a categoria de bens jurídicos fundamentais tradicionais interesses de dirigismo intervencionista no plano econômico, característicos da estrutura fundante do Estado Social.²⁹ Assim, possibilita surgir ao cidadão a esperança de prestação pública positiva por parte do estado, conforme a determinação do prévio mandamento normativo, o que vem a qualificar o espaço da relação cidadão-estado denominado pela moderna sociologia como expectativa.³⁰

Ao direito penal cabe tutelar bens jurídicos oriundos dessas funções estatais, de maneira a permitir sua efetivação no plano social, sem olvidar do dever de resguardar a segurança do cidadão frente à dinâmica dos riscos, o que torna a realidade digna de uma delicada prudência no âmbito das decisões a serem tomadas. Se, por um lado, permanece a função clássica de “ordenamento de liberdade”, apto a impor nítidos limites às intervenções punitivas estatais na esfera de direitos da pessoa, por outro, também é exigido um caráter de “ordenamento segurança”, ou seja, um direito limitador dos direitos do indivíduo.³¹ São ambições paradoxais na medida que, em nome dos direitos das pessoas, legitima tanto a restrição, quanto a ampliação dos poderes do Estado, capazes de solapar a concepção de fragmentária e subsidiária proteção de bens jurídicos, sob a regência do candente princípio de intervenção penal mínima.

A sobreposição ou sucessão de modelos de controle social de diferentes índoles, em virtude da opção axiológica, não pode permitir que a justiça criminal seja tomada por um caráter prioritariamente repressivo, de maneira a colocar na centralidade do sistema o valor segurança em detrimento do étimo fundante da idéia de liberdade.³² É desprovida de razão a tese que identifica o direito à segurança como individual, autônomo e capaz de ser demandado perante o Estado para oposição frente aos direitos e liberdades de outrem, sua fundamentalidade consiste em uma concepção global de proteção dos direitos de todas as pessoas [1183] que convivem socialmente segundo um critério de adequação.³³ De outra forma, estar-se-ia reproduzindo, no plano teórico dos direitos fundamentais, o ideário maniqueísta de dicotômica distinção entre o bom e o mau – o delinquente e a vítima – o que vem a ter seus contornos enfraquecidos na complexa criminalidade contemporânea.³⁴ A pulsante realidade exige um reequacionamento do conjunto das Ciências Criminais como forma de possibilitar o obrigatório equilíbrio da política criminal aos princípios informadores do Estado Democrático de Direito.³⁵

É imperiosa a atenção quanto à coerência do discurso, de maneira a impedir que o ordenamento deixe de ser um sistema de proteção do cidadão (*Bürgerschutzrecht*), tido como uma “barreira infranqueável”³⁶ a variações político-criminais, para se tornar

²⁷ HASSEMER (n. 26), p. 190.

²⁸ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n.18), p. 436.

²⁹ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n.18), p. 436.

³⁰ MUNÓZ CONDE, Francisco. *Direito penal e controle social*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 8-9.

³¹ RODRIGUES, Anabela Miranda. Política criminal – novos desafios, velhos rumos. *Lieber discipulorum para Jorge Figueiredo Dias*. Coimbra: Coimbra editora, 2003. p. 225.

³² RODRIGUES. (n. 31), p. 224.

³³ RODRIGUES. (n. 31), p. 224 e 225.

³⁴ TORRÃO, Fernando. Os novos campos de aplicação do direito penal e o paradigma da mínima intervenção (perspectiva pluridisciplinar). *Lieber discipulorum para Jorge Figueiredo Dias*. Coimbra: Coimbra editora, 2003. p. 339.

³⁵ RODRIGUES. (n. 31), p. 233.

³⁶ ROXIN. (n. 25), p. 15.

um sistema flexível de governo a serviço do Estado.³⁷ No momento atual, urge a estruturação de uma instrumental e fundamentada constitucionalmente dogmática penal capaz de resolver os desafios pragmáticos contemporâneos, além de manter a sua tradicional função de garantia da liberdade individual.³⁸

1.3. A formação de um direito penal secundário ao lado do direito penal tradicional (*Nebenstrafrecht*)

O avançar desta política criminal de hipercriminalização, oposta ao ideário liberal moderno, ensejou a concretização de uma estrutura criminal acessória ao direito codificado nos países ocidentais.³⁹ O direito penal secundário, conforme foi chamado, se caracteriza como um conjunto de normas de repressivo valor criminal, contidas em legislação extravagantes, com o objeto precípua de sancionar o [1184] descumprimento de mandamentos emanados de ordenações de caráter administrativo.⁴⁰ Embora, muitos autores coloquem de maneira diversa, sua origem remete ao antigo direito penal administrativo oriundo da transformação do direito penal de polícia ocorrida na Revolução Francesa.⁴¹ Antes de delimitarmos o âmbito e as características pertencentes a este novo ramo do direito, seria proveitoso um breve recordar histórico das alterações jurídico-culturais vividas até se chegar à concepção de *Nebenstrafrecht* que se tem hoje.

Primeiramente, a gênese do direito penal administrativo ocorreu sob a forma de direito penal de polícia, durante o período iluminista, em que um grande arrolamento de interesses tutelados pela administração não estavam subordinados aos preceitos da ordem jurídica.⁴² Com o advento do Estado de Direito formal Francês, a administração passa dos umbrais da ordem jurídica a sofrer a limitação da legalidade, assumindo a posição de uma linha avançada de proteção antecipada de perigos.⁴³ Durante estas duas fases, o direito penal tradicional de justiça manteve-se afeito ao entono jusnaturalista de preocupação exclusiva com “delitos naturais”, representados por violações de direitos subjetivos individuais.⁴⁴ Por fim, a primeira Guerra Mundial desencadeou um processo de reclame por uma maior intervenção do Estado na vida social, mediante o qual o legislador foi seduzido pela perniciosa idéia de colocar o aparato penal ao serviço de diversos fins de política pública. O resultado foi a emersão, ao lado do direito penal

³⁷ MENDOZA BUERGO. (n. 23), p. 33. Gonçalo Bandeira destaca a incoerência de um direito penal demagógico que na pretensão de muito resolver poderia apresentar em si mesmo um próprio risco na sociedade de risco (BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo. *Responsabilidade penal económica e fiscal dos entes colectivos: à volta das sociedades comerciais e sociedades civis sob a forma comercial*. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. p. 37-39). A partir de uma perspectiva do processo penal, Aury Lopes Júnior enfoca o risco que o imputado corre no processo penal acelerado (LOPES JÚNIOR, Aury. *Introdução crítica ao processo penal*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004. p. 58-66).

³⁸ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Direito penal. Parte geral. Questões fundamentais da doutrina geral do crime*. Coimbra: Coimbra editora, 2004. p. 26-31.

³⁹ CORREIA, Eduardo. Introdução ao direito penal económico. *Revista direito e economia*. Coimbra: Coimbra editora, 1977. n. 3. p. 7.

⁴⁰ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. Para a dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal económico e social português. *Temas de direito penal económico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 24.

⁴¹ Para essa parte da doutrina, o direito administrativo penal teria dado origem ao regime das contra-ordenações comum a realidade europeia. FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 27.

⁴² FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 12.

⁴³ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 13.

⁴⁴ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 13.

tradicional, de um “abundante direito penal extravagante, acessório ou secundário”.⁴⁵ A maior distinção ocorrida nas fases descritas se dá em razão da concepção de indivíduo que orienta cada uma das variações da atividade estatal, desde a administração fiscalizadora, passando pela administração promovedora, até a administração constitucional promovedora a idéia de homem migra de um ser em oposição à comunidade (jusnaturalismo) para um ser comunitário socialmente integrado.⁴⁶ O indivíduo é suporte tanto da ordem jurídica penal, quanto [1185] da ordem jurídico administrativa, o que permite a administração passar de um papel de prevenção de perigos à esfera jurídica individual para uma função de promoção ou gerenciamento de bem-estar (*Wohlfahrtsverwaltung*).⁴⁷

A mudança teleológica na atividade administrativa acarreta metamorfose na técnica legislativa penal, a fim de proteger determinados bens sociais – note-se, jamais transcendentais de índole religiosa, metafísica, moralista ou ideológica – dignos e carecedores de tutela penal.⁴⁸ As feições desses novos bens jurídicos possuem um grandioso valor aglutinador que utilizaremos como vetor para delimitar a plural dispersão, aparentemente heterogênea, das normas pertencentes ao direito administrativo penal, hoje, evoluído e renovado – segundo uma axiologia constitucional democrática – como direito penal secundário.⁴⁹ Rejeitaremos de plano, qualquer iniciativa de definição e caracterização criminológica deste conjunto normativo a partir do suposto agente habitual desta criminalidade, em face de dois cruciais problemas: a ausência de precisão e rigor teóricos necessários para a validade do conhecimento da Ciência Criminal e a imanente possibilidade de graves equívocos na orientação da política criminal em virtude do afastamento da idéia de bem jurídico.⁵⁰ Por certo, é a distinção existente quanto às características do bem jurídico constitucionalmente tutelado – nas constituições portuguesa, brasileira e alemã – que outorga autonomia relativa ao direito penal secundário, acessório em relação ao direito penal tradicional.⁵¹ Embora, exista uma grande variação na identificação, amplitude e composição destes bens, em virtude da influência que sofrem da realidade político-econômica de cada país,⁵² é possível estabelecer que no Estado de Direito material distinguem duas zonas da atividade de intervenção estatal.⁵³ Por um lado, a proteção da esfera pessoal [1186] do homem, não necessariamente individual, em que a primeira vista se conforma no resguardo dos seus direitos fundamentais.⁵⁴ Por outro, a tutela do seu âmbito de atuação

⁴⁵ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 14.

⁴⁶ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 34.

⁴⁷ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 34.

⁴⁸ COSTA ANDRADE, Manuel da. A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime. *Revista portuguesa de ciência criminal*. Lisboa: Editorial aequitas, 1992. a. 2, f. 2. p. 178.

⁴⁹ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de e COSTA ANDRADE, Manuel da. Problemática geral das infrações contra a economia nacional. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 67.

⁵⁰ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de e COSTA ANDRADE, Manuel da. (n. 49), p. 81.

⁵¹ ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general. Fundamentos. La estructura de la teoria del delito*. Madrid: Civitas, 2003. p. 44; FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 36.

⁵² Por exemplo, alguns ilícitos tutelando determinados bens jurídicos econômicos que compõem nos países capitalistas o direito penal acessório, nos antigos estados socialistas faziam parte do direito penal principal integrando o código penal. (FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n.49), p. 75).

⁵³ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 37.

⁵⁴ MARTOS NUÑEZ, Juan Antonio. *Derecho penal económico*. Madrid: Editorial Montecorvo, 1987. p. 28 -29; FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 37.

social configurado na amplitude de seus direitos sociais, ou seja, visa a proteção de seus direitos e deveres econômicos, sociais e culturais.⁵⁵

Ao direito penal secundário cabe tutelar bens jurídicos comunitários de caráter supra-individual, enquanto ao direito penal tradicional a ocupação eminente são os bens jurídicos individuais clássicos. As especificidades próprias deste modo-de-ser particular, que implicam a sua autonomia relativa, somente são possíveis sob a égide de um Estado de Direito material, tendo em vista que o critério orientador é a axiologia constitucional dos direitos sociais e econômicos diversa da ordem de valores dos direitos, liberdade e garantia individuais do direito penal clássico.⁵⁶ Feitas as primeiras colocações, podemos passar para a identificação dos principais elementos caracterizadores do direito penal secundário.

Primeiramente, vale observar que – mesmo frente à impossibilidade de se desvelar uma essência perene e imodificável, capaz de ser encontrada em qualquer modalidade jurídica de direito penal secundário no espaço e no tempo – é possível trabalhar com uma caracterização material do objeto que acaba por implicar singulares traços. Embora possa ocorrer uma considerável variabilidade em face dos dados histórico-jurídico-políticos de cada nação que acaba por atribuir uma função de maior ou menor âmbito ao direito penal secundário podemos estabelecer como étimo fundante deste ramo a dignidade e carência de tutela de direitos sócio-econômicos, erigidos no Estado Democrático de Direito pela Carta Constitucional.⁵⁷

A primeira característica que devemos ressaltar é a inconstância das incriminações no âmbito do direito penal secundário, que faz necessário uma prudente análise no campo das Ciências Criminais de quais categorias sofrem alterações e quais são mantidas na sua forma original.⁵⁸ A atenção deve ser intensificada, em virtude de se tratar de uma dogmática recente – ainda em processo de desenvolvimento no âmbito internacional – com palpitantes questionamentos e indefinições presentes mesmo nos países onde a doutrina já promoveu os maiores avanços [1187] na matéria.⁵⁹ A realidade deste espaço mostra uma zona de incriminação de caráter profundamente dinâmico e instável, intrinsecamente comprometida com a conjuntura histórica de formação das particularidades socioeconômicas do país onde o ordenamento esta inserido.⁶⁰ As alterações ocorridas na realidade social são de crucial importância, tendo em vista que são elas que determinarão quais são os bens a demandarem, ou dispensarem, tutela para estabilização da ordem ambiental, econômica ou social.⁶¹ Parte daí a característica dos bens jurídicos do direito penal secundário serem normativamente criados, isto é, a norma penal é quem estabelece os contornos do valor tutelado, tendo em vista muitos deles não existirem na realidade naturalística ou, ainda, o âmbito de proteção, sob o albergue da lei, se restringir apenas a uma fração do real. A ausência de um referencial ontológico com limites precisos acarreta a obrigação de utilizar uma variedade de elementos hermenêuticos associados à própria descrição legal da conduta, a fim de possibilitar a rigorosa identificação desses bens jurídicos.⁶² Outro elemento

⁵⁵ MARTOS NUÑEZ. (n. 54), p. 29; FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 38.

⁵⁶ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 45.

⁵⁷ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 24 e 45. MARTOS NUÑEZ. (n. 54), p. 47.

⁵⁸ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 23.

⁵⁹ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 67.

⁶⁰ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 68 e 76; MARTOS NUÑEZ. (n. 54), p. 133.

⁶¹ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n.18), p. 440.

⁶² COSTA ANDRADE, Manuel da. *A nova lei dos crimes contra a economia (Dec-lei nº 28/84 de 20 de janeiro) à luz do conceito de bem jurídico*. Coimbra: Centro de Estudos judiciais. Separata da 1ª edição do ciclo de estudos de direito penal econômico, 1985. p. 94.

comprobatório da instabilidade das incriminações, *in casu*, é o uso abundante de normas penais em branco, como recurso técnico legislativo capaz de outorgar maior flexibilidade e adaptação ao dinamismo da realidade complexa, em detrimento de certeza e segurança.⁶³

Uma segunda característica a ser observada, decorrente da primeira, diz respeito ao local onde estão situados os mandamentos do direito penal secundário. O fato dos tipos penais estarem previstos em leis fora do corpo dos códigos penais, mais que uma eventual coincidência, representa um reflexo direto do caráter instável imanente à natureza deste ramo.⁶⁴ Figueiredo Dias aconselha resistir à tentação “codificadora” do direito penal extravagante, em face de sua ordenação decorrer de uma intervenção, eventual e fragmentária, em setores que, em determinado momento, venham a demandar tutela, segundo contemple as previsões de direitos sociais e organização econômica das constituições.⁶⁵ [1188]

Terceira, é o caráter supra-individual dos bens jurídicos tutelados com origem direta em mandamentos constitucionais.⁶⁶ A idéia de unidade do direito penal repousa sobre a imprescindível presença da categoria do bem jurídico, não existe norma penal válida sem a presença deste elemento como centro do ilícito-tipificado.⁶⁷ No direito penal secundário, como é comum ao direito penal tradicional, a axiologia constitucional desempenha um papel transistemático e potencialmente crítico dos bens jurídicos plasmados na legislação penal, com reconhecido valor material heurístico que extrapola os limites discursivos da política criminal e se concretiza na densidade da prática jurídica.⁶⁸ Assim, a Constituição deve ser percebida como texto dotado de substrato jurídico-político em que repousam decisões valorativas fundamentais para a elaboração do conceito de bem jurídico específico, a ser concretizado na legislação infraconstitucional penal.⁶⁹ No Estado de Direito material, todo o âmbito de atividade desempenhado pela administração deve ocorrer submetida aos ditames constitucionais, assim as atividades assumidas pelo Estado contemporâneo para melhorar a condição social dos cidadãos, como as garantias das relações de trabalho, saúde pública, economia popular, educação e cultura, não poderiam ocupar posição diferente na ordem jurídica pátria.⁷⁰

Quarta, é a ofensividade ou afetação ao bem jurídico, provocada por este tipo de criminalidade, sem repercussão material no mundo natural. Ou melhor, primando pelo rigor técnico, mais adequado que falar em uma imaterialidade delitiva – ausência de modificação material – seria expressar uma materialidade transnaturalística e transpessoal devido à impossibilidade da sua referência a uma única pessoa ou a uma coisa individual.⁷¹ Tal realidade decorre do interesse tutelado na norma ser – diferente do direito penal tradicional, em que se vislumbram elementos ônticos – o cumprimento regular de tarefas impostas pelo Estado ao cidadão.

⁶³ LUISI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2003. p. 98-99; FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 23.

⁶⁴ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 24; HERRERO HERRERO, Cesar. *Criminologia*. Madrid: Dykinson, 1997. p. 585.

⁶⁵ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 63.

⁶⁶ Eduardo Correia chamava a atenção à proliferação de bens jurídicos supra-individuais e a necessidade de se trabalhar com conceituações precisas e específicas (CORREIA. (n. 39), p. 24).

⁶⁷ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 40. FARIA COSTA, José de. *Direito penal econômico*. Coimbra: Quarteto editora, 2003. p. 38.

⁶⁸ COSTA ANDRADE. (n. 62), p. 83.

⁶⁹ COSTA ANDRADE. (n. 62), p. 84.

⁷⁰ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 28.

⁷¹ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 39.

Por fim, a quinta característica, de maneira distinta das anteriores, não apresenta um elemento distintivo do direito penal tradicional, pelo contrário, é afirmação de um atributo desse, comum ao direito penal secundário, embora pouco [1189] observada na sua amplitude. Tanto os bens jurídicos tutelados possuem valor ético, quanto as condutas que afetam estes bens jurídicos são consideradas desvaliosas em si mesmas (relevantes do ponto de vista ético).⁷² Este traço distingue ambas as modalidades do direito penal dos princípios do direito de mera ordenação social, pois enquanto no primeiro a conduta é axiologicamente relevante, no segundo ela é neutra.⁷³

Delimitadas as principais feições do direito penal secundário, aprofundaremos nosso estudo incidindo sobre um espectro de nodal importância situado dentro desta zona de incriminação. Voltaremos um olhar percuciente ao direito penal econômico, reconhecendo sua amplitude que, por sua vez, abriga o nosso objeto específico de estudo.

1.4. A criminalidade fiscal como pertencente ao direito penal econômico e comprometida com os ditames do direito tributário

Na troca dos anos vinte para a década de trinta no século passado, iniciou a tomada de consciência por parte da doutrina a respeito da legislação penal econômica e a respectiva premência de definição do seu conteúdo e limite.⁷⁴ A criminologia retratava uma realidade delitiva de gravosa danosidade social, desconhecida em razão dos altos índices de cifra negra típicos da dinâmica dos *Crimes in the suits*.⁷⁵ Se, por um lado, a política criminal advogava a intervenção estatal na economia passando da concepção de um Estado liberal (“guarda noturno”) para um Estado responsável pelo bem estar de todos regulando a vida do homem para com o outro.⁷⁶ Por outro, a intervenção deveria se manter em parâmetros econômicos razoáveis, sob pena de prejudicar o próprio processo de geração de renda e desenvolvimento da indústria nacional. Assim, no capitalismo, o direito penal econômico oscila entre a tensão de dois cânones: a antiga imprescindível idéia de liberdade e a contemporânea necessidade da regulação da vida econômica. Portanto, as normas deste ramo variam de acordo com o local e o momento econômico de sua produção, ora no dirigismo de um sentido que o Estado pretende das finanças, do mercado e da produção, ora no restabelecimento [1190] do livre curso dos processos econômicos, conforme as regulamentações próprias do mercado.⁷⁷ Na realidade brasileira, como exemplo da primeira modalidade podemos referir a lei dos crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90), já da segunda, tem destaque a tutela dos mercados de valores mobiliários (Lei nº 6.385/76).

Embora persista divergência entre os autores, a conceituação do direito penal econômico é de estratégica relevância, tendo em vista que imprecisões técnicas, com complacência da doutrina, podem abrir espaço a arbitrariedades no campo da persecução criminal. No Estado de Direito, em oposição aquele de “leis arbitrárias, cruéis e desumanas que fazem da força ou do exercício abusivo do poder o direito”, existe uma exigência de certeza e limitação da máquina pública ao império da legalidade, na expectativa de resguardo dos princípios da igualdade, liberdade e

⁷² FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 30; BANDEIRA. (n. 37), p. 27.

⁷³ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 40.

⁷⁴ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 72; MARTOS NUÑEZ. (n. 54), p. 136.

⁷⁵ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 65; MARTOS NUÑEZ. (n. 54), p. 138.

⁷⁶ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 90.

⁷⁷ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 73.

dignidade da pessoa humana.⁷⁸ Destarte, devemos superar frustradas tentativas de definir o direito penal econômico a partir de conflituosas concepções criminológicas, para sustentar a conceituação em sólidos pilares capazes de cumprir a essencial função de segurança do cidadão que a dogmática penal tradicionalmente vem procurando realizar.⁷⁹ As investigações sobre a personalidade do agente, prioritária no paradigma etiológico, na criminalidade econômica tem seu vigor enfraquecido, frente ao avanço científico da criminologia e o reconhecimento da impossibilidade de se estabelecer um coerente e preciso conceito de delinquente econômico como tipo unitário.⁸⁰

Buscaremos uma definição a partir da autonomia dos bens jurídicos tutelados, conforme já salientava Kurt Lindemann, ainda nos anos trinta, na primeira monografia sobre o conceito de direito penal econômico.⁸¹ Desde já, ressaltamos a preferência pela expressão direito penal econômico a direito penal sócio-econômico, em virtude de a primeira locução abranger normas tanto de cunho dirigente do Estado, quanto de aspecto liberal.⁸² Antes de prosseguir com a conceituação, por uma ordem didática, mister referir três especificidades do bem jurídico penal econômico que facilitarão a sua qualificação e distinção do objeto de tutela do direito [1191] penal tradicional. Primeiro, são bens de índole supra-individual – como é comum ao direito penal secundário na sua totalidade – com referência direta ao “sistema econômico cuja sobrevivência, funcionamento ou implementação se pretende assegurar”.⁸³ Segundo, apresentam como origem a tentativa histórica de intervenção do Estado moderno no campo econômico, assim sendo, sujeitos em grande medida à instabilidade das políticas de desenvolvimento.⁸⁴ Terceiro, representam bens jurídicos artificialmente construídos – sem referenciais ontológicos em concreto, como objetos afetados por condutas reprováveis – exigindo, para o seguro dimensionamento, um olhar para a própria norma e a forma de colocação em perigo que está plasmada no ilícito-tipificado.⁸⁵ O enfoque no bem jurídico supra-individual permite vencer equívocos conceituais que, ao abrangerem uma reduzida gama de condutas, acabam por retirar a importância instrumental da definição ou alargarem suas dimensões, de maneira a englobar a maior parte do clássico direito patrimonial presente no código penal.⁸⁶

Assim sendo, entendemos o direito penal econômico como o setor do direito penal que tutela a “economia nacional no seu conjunto ou suas instituições fundamentais”, desta maneira, o delito econômico é aquele que danifica ou coloca em perigo valores diretamente ligados a ordem econômica como um todo.⁸⁷ Lembrando que no Estado de Direito material, com preocupações sociais, a economia não pode ser vista como mera técnica de criação e funcionamento de empreendimentos lucrativos, sobretudo, é um meio destinado a aumentar o bem estar dos homens de acordo com as necessidades materiais da coletividade.⁸⁸

⁷⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estado de Direito. Cadernos democráticos*. Lisboa: Gradiva, 1999. p. 12 e 14.

⁷⁹ TIEDEMANN, Klaus. Estado actual y tendencias de la ciencia jurídico-penal y de la criminologia en la republica federal alemana. *Cuadernos de politica criminal*. Madrid: Perez Galdós, 1981. p. 269.

⁸⁰ TIEDEMANN. (n.79), p. 276.

⁸¹ COSTA ANDRADE. (n. 62), p. 88.

⁸² MARTOS NUÑEZ. (n. 54), p. 125.

⁸³ COSTA ANDRADE. (n. 62), p. 91-92. FARIA COSTA. (n. 67), p. 39.

⁸⁴ COSTA ANDRADE. (n. 62), p. 93.

⁸⁵ COSTA ANDRADE. (n. 62), p. 94; PALAZZO, Francesco. Bene giuridico e tipi di sanzioni. *L'indice penale*. Padova: Cedam, 1992. a. XXVI. p. 210.

⁸⁶ FARIA COSTA. (n. 67), p. 42; FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 87.

⁸⁷ FIGUEIREDO DIAS e COSTA ANDRADE. (n. 49), p. 86; HERRERO HERRERO. (n. 64), p. 584.

⁸⁸ MARTOS NUÑEZ. (n. 54), p. 27 e 47.

Nesse palco do direito penal secundário é descortinado o papel do personagem direito penal tributário – que, por sua vez, segue os limites de um roteiro escrito pelo ordenamento tributário – em uma peça do direito penal econômico, encenada no grandioso teatro do Estado Democrático de Direito contemporâneo. O Estado hodierno, sob uma perspectiva do direito tributário e financeiro, pode ser encarado como um Estado Fiscal, isto é, levando em consideração a fonte de renda – captação de recursos a fim de suprir as carências financeiras – pode ser percebida a essencialidade desempenhada pelos [1192] tributos.⁸⁹ Não é de hoje que o Estado adquire meios para implementação das políticas públicas junto a atividades lucrativas e ao patrimônio privado, a novidade consiste na crescente importância financeira que os impostos representam no volume total captação de recursos.⁹⁰ Outra característica relevante é que o Estado Fiscal pressupõe a separação entre sociedade civil e Estado – negada em alguns tipos de Estado Social – pois, de outra forma, não seria possível a captação de renda fora de suas próprias atividades econômicas.⁹¹ A distinção não se dá como opostos, cujos contornos são estanques e absolutos, até mesmo, é flexível e reconhece intersecções, mas é clara no que diz respeito ao objeto de preocupação da primeira direcionada a economia, já o segundo voltado à política tanto econômica, quanto penal.⁹² Portanto, é válida a crítica da atividade criminalizadora quando direciona a máquina penal – sem muito cuidado com os critérios – para o domínio do direito tributário, pretendendo obter maior adimplemento através da ameaça de sanção criminal em setores que a reprimenda administrativa não estava surtindo efeito desejado.⁹³

Ao observar a dinâmica de atuação da norma penal – conforme lecionou Geraldo Ataliba o estatuto de *superposição* da norma tributária em relação aos fatos da vida civil, perante os quais ela incide e, ao mesmo tempo, o caráter de *suposição* em relação aos crimes fiscais, pois a norma penal “vai incidir sobre comportamentos e fatos regulados antes pela lei tributária” –⁹⁴ fica clara a ligação entre os dois ordenamentos.⁹⁵ Ademais, no Estado Democrático de Direito, por força dos mandamentos de solidariedade social e a relevância estratégica da extrafiscalidade, como instrumento de política econômica, desencadeia-se o processo denominado como eticização tributária.⁹⁶ É depositado no direito tributário [1193] qualificado valor tático de alteração da realidade social, mediante o impacto da carga impositiva e a conseqüente arrecadação financeira, para a construção de uma sociedade democrática, igualitária e capaz de possibilitar o pleno desenvolvimento ao indivíduo.⁹⁷ A sanção penal desempenharia um reforço ético na conservação do mandamento contido na norma violada pelo crime,

⁸⁹ CASALTA NABAIS, José. O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação. *Boletim da faculdade de direito*. Coimbra: Gráfica Coimbra, 2003. p. 1060.

⁹⁰ PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *Ciência penal*. São Paulo: José Bushatsky editor, 1974. p. 40.

⁹¹ CASALTA NABAIS. (n. 89), p.1062.

⁹² CASALTA NABAIS. (n. 89), p.1063.

⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 45.

⁹⁴ ATALIBA, Geraldo. Direito penal tributário. *Revista de direito tributário*, n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 29-30; SALOMÃO, Heloisa Estellita. Tipicidade no direito penal econômico. In: *Revista dos Tribunais*. a.85. v.725. p. 407-423. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. p. 419.

⁹⁵ PIMENTEL. (n. 90), p. 43; BANDEIRA. (n. 37), p. 26 e 30; ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di diritto penale. Legi complementari*. Milão: Giuffrè editore, 2001. v. II. p. 290.

⁹⁶ BANDEIRA. (n. 37), p. 56-65. Sobre eticização tributária ver: RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para uma fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 181-191 e TIPKE, Klaus. *Moral tributária del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 109-121.

⁹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 584-585 e 588-589.

pretendendo a indicação (informação) do comportamento que o Estado pretende das pessoas na interação social.⁹⁸

Destarte, é imperioso ressaltar os limites que se põem à intervenção punitiva no âmbito da criminalidade fiscal. Por um lado, não podemos olvidar, mesmo nos tempos atuais, a incapacidade instrumental e a impossibilidade teleológica do direito penal exercer a complexa atividade de conformador ou modelador da ordem econômica.⁹⁹ Seu raio de ação, em virtude da primordial função de garantia do cidadão, restringe-se ao sancionamento de condutas que afetem bens dignos e carecedores de tutela oriundos da economia. Por outro, é necessário perceber que, muitas vezes, o pretendido através do direito penal não pode ser por ele realizado, como ocorre no caso em que se almeja possibilitar a defesa dos oprimidos pela carga tributária e, ao mesmo tempo, a obrigação de contribuir daqueles que fogem ao fisco, tarefa que somente poderia ser efetivada através de uma eqüitativa e justa tributação.¹⁰⁰ Ao direito penal, até mesmo por absoluta impropriedade metodológica, não cabe resolver problemas oriundos de um deficiente planejamento tributário feito pelo governo ou uma confusa máquina administrativa incapaz de recolher os impostos com exação.¹⁰¹ Criminalizações meramente simbólicas se, num primeiro momento, dão a impressão de correção dos problemas sociais, no estágio seguinte, abalam a confiança no Estado, além de imprudentemente intensificar a seletividade dos capturados pelas agências penais.¹⁰² [1194]

A reprimenda penal deve ser direcionada a eventuais casos de especial gravidade em que é colocada em cheque a própria efetividade do poder estatal de arrecadação de recursos, através do seu poder impositivo, e a estruturação de políticas públicas, no viés de seu poder dirigente.¹⁰³

Por fim, a reflexão sobre a criminalidade fiscal deve seguir a orientação dos critérios dogmáticos, sob pena de ver o aumento das taxas de evasão e elisão, em meio a frustradas tentativas de racionalização – através da reprimenda penal – de desarmônicos ordenamentos tributários frutos de variações de políticas econômicas e circunstanciais projetos populistas.¹⁰⁴

⁹⁸ RODRIGUES. (n. 96), p. 182.

⁹⁹ BANDEIRA. (n. 37), p. 36.

¹⁰⁰ BANDEIRA. (n. 37), p. 60; CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Interesse público*. Porto Alegre: Notadez, 2005. a. VI. n. 26. p. 170-178. Sobre justiça fiscal ver: TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça social princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

¹⁰¹ Sobre as disfunções do controle penal ver CALLEGARI, André Luís. *Direito penal econômico e lavagem de dinheiro: aspectos criminológicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 18; CARVALHO, Salo. A ferida narcísica do direito penal (primeiras observações sobre as (dis)funções do controle penal na sociedade contemporânea). *A qualidade do tempo: para além das aparências históricas*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2004. p. 189.

¹⁰² PALAZZO (n. 85), p. 210; BARATTA, Alessandro. Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamentos de uma teoria do bem jurídico. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. a. 2. n. 5. p. 5-24.

¹⁰³ PIMENTEL. (n. 90), p. 52.

¹⁰⁴ PIMENTEL. (n. 90), p. 49-50. Já foi percebido, em 1953 no VI Congresso da Associação Internacional de Direito (AIDP), a necessidade de se tomar três recomendações essenciais para a diminuição das infrações tributárias: criação de uma nova imagem pelo fisco, com a transparente demonstração do emprego das verbas arrecadadas em uma correta e honesta política de prestação pública; edição de leis penais adequadas e tecnicamente enquadradas nos princípios dogmáticos com uma composição interdisciplinar da equipe de sua redação e – por último, mas não menos importante – a igualitária aplicação da lei penal, mais do que a severidade da punição, a certeza é maior efeito desencorajador do delito (PIMENTEL. (n. 90), p. 59).

II. O BEM JURÍDICO COMO CATEGORIA ORIENTADORA DA TELEOLOGIA DO SISTEMA PENAL. REFERENCIAL CRÍTICO PARA UMA LEGITIMIDADE DA LEGISLAÇÃO CRIMINAL

2.1. Importância do bem jurídico no direito penal contemporâneo

A teoria do bem jurídico, para além de uma utilidade posterior a criação da lei, desempenha importante referencial de coerência sistemática e racionalidade impositiva aos excessos político criminais que imantam a atividade do legislador.¹⁰⁵ A atividade legislativa deve proceder segundo a orientação de um vetor político-criminal desenhado a partir da axiologia constitucional, ou seja, no Estado Democrático de Direito são defesos modelos incriminadores que transponham as fronteiras da tutela subsidiária de bem jurídicos fundamentais, segundo o princípio reitor da intervenção penal mínima e fragmentária.¹⁰⁶ A aproximação das categorias dogmáticas aos anseios político-criminais é um método sensato para lidar com o direito penal secundário, ainda que a doutrina tenha dedicado [1195] mais atenção ao bem jurídico individual que ao próprio dessa criminalidade, fenómeno que há de se equiparar em breve.¹⁰⁷

Mesmo em tempos onde ocorre uma excessiva demanda por intervenção penal – em domínios que nunca estivera presente antes, provocando significativas alterações dogmáticas – o valor instrumental desta categoria não pode ser atacado por concepções, cuja pretensão é o abandono ou a relativização da idéia de bem jurídico.¹⁰⁸ É importante o reconhecimento de que não se trata de uma categoria fechada, plena de conteúdo, capaz de fornecer com absoluta certeza a identificação precisa do que deve, ou não, e, ainda, de que forma, ser criminalizado.¹⁰⁹ No entanto, representa um “padrão crítico insubstituível e irrenunciável” destinado a aferir a legitimidade da lei penal no caso concreto, sem olvidar da função, exercida por excelência, de condutor da evolução da ciência penal em virtude da sua teleologia.¹¹⁰

O elemento dogmático denominado bem jurídico, tão combatido e posto em dúvida nos regimes autoritários de inspiração nazi-fascista, ocupa posição essencial no pensamento jurídico contemporâneo.¹¹¹ Entretanto, nem sempre ocorreu desta forma, a exemplo dos ideais da Escola de Kiel – mediante os quais o direito penal de resultado (*Erfolgsstrafrecht*) foi suplantado por um direito penal da vontade (*Willensstrafrecht*) – de afastamento do conceito de crime da noção de bem jurídico.¹¹² Neste período, as aspirações liberais-iluministas de restrição do poder punitivo, estritamente aos interesses materiais dos indivíduos, perderam espaço para um ordenamento de caráter

¹⁰⁵ DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis. *A racionalidade das leis penais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 109.

¹⁰⁶ TIEDEMANN, Klaus. Constitución y derecho penal. *Revista española de derecho constitucional*. Madrid, 1991. a. 11. n. 3. p. 167-168.

¹⁰⁷ BANDEIRA. (n. 37), p. 50.

¹⁰⁸ SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. *Bem jurídico-penal e engenharia genética humana. Contributo para a compreensão dos bens jurídicos supra-individuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 126-129.

¹⁰⁹ BANDEIRA. (n. 37), p.32.

¹¹⁰ FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 65-70; FIGUEIREDO DIAS. (n. 38), p. 109-118; SOUZA. (n. 108), p. 135-137; BANDEIRA. (n. 37), p. 32.

¹¹¹ MAURACH, Reinhart e ZIPF, Heinz. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Astrea, 1994. t.1. p. 333.

¹¹² D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios. Contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico*, *Studia Iuridica* n.85. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 240-241.

demasiadamente ético, que concebia o delito como uma imaterial infração ao dever de fidelidade social, além de identificar no delinquente a figura do traidor.¹¹³ [1196]

Posteriormente, com o fim dos governos totalitários, o bem jurídico retoma a cena nas Ciências Criminais através de seu duplo caráter.¹¹⁴ O elemento dogmático deve ser compreendido como conceito limitador dentro da teoria do delito, em face de representar ponto de ligação entre a noção de injusto e a política criminal que permeia o sistema repressivo.¹¹⁵ Destarte, o princípio da proteção penal do bem jurídico determina a concretização de pressupostos tanto crítico, quanto de conteúdo para a aferição da legitimidade da legislação penal.¹¹⁶ A norma punitiva, diferente das outras modalidades normativas, possui a exigência teleológica de proteção de um bem jurídico específico – razão de sua existência – permitindo ao jurista criticar a legislação penal vigente a partir de seus pressupostos.¹¹⁷

As funções atribuídas ao bem jurídico podem ser divididas, pedagogicamente, em quatro atividades relevantes. A importância teleológica ou interpretativa diz respeito à utilização do conceito como critério de atribuição de sentido e alcance a norma penal e, especialmente, ao tipo-de-ilícito, tendo em vista que os elementos do tipo devem gravitar em torno do valor que se almeja proteger.¹¹⁸ A função individualizadora remete ao momento processual de aplicação da pena, tanto em relação à previsão abstrata dos lapsos da pena, quanto à dosimetria que deverá ter como base à ofensa sofrida pelo bem jurídico.¹¹⁹ O interesse sistematizador ou classificatório consiste na organização da parte especial do Código Penal em grupos, de acordo com o valor que determinado delito pretensamente protege.¹²⁰ Por fim, a função essencial está associada à idéia de garantia, na forma de um preceito político-criminal – concretizado tecnicamente como elemento dogmático – de uso mais restritivo possível do direito penal.¹²¹

Assim, Mir Puig – constatando que nem todo bem jurídico carece de tutela penal, nem os que a requerem exigem da maneira mais extensiva possível – salienta a necessidade de uma divisão, pouco explorada pela doutrina, entre o conceito de bem jurídico e o bem jurídico-penal.¹²² Se para o primeiro a existência de critérios [1197] precisos não é tão importante, já em relação ao segundo é imprescindível para ofertar sólidos elementos capazes de delimitar os objetos de proteção penal.¹²³ Caso não houvesse distinção entre os dois conceitos, o potencial de limitação seria irrisório, tendo

¹¹³ MAURACH. e ZIPF. (n. 111), p. 334; BUSTOS RAMÍREZ, Juan. *Bases críticas de un nuevo derecho penal*. Bogotá: Themis editorial, 1982. p. 15. No direito penal do nacional-socialismo, segundo Fabio D’avila “não mais o bem jurídico é pedra angular do fenômeno delitivo, mas a ‘violação de um vínculo ético’. A sociedade representada pelo Estado substitui o espaço antes ocupado pelo homem, e o centro do direito penal é ocupado por deveres de fidelidade e obediência. E, neste abandono do particular em prol da coletividade, a noção de liberdade individual transmuta-se em deveres morais para com a comunidade” (D’AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios. Contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico*, Studia Iuridica n.85. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 240).

¹¹⁴ MAURACH e ZIPF. (n. 111), p. 334.

¹¹⁵ BUSTOS RAMÍREZ. (n. 113), p. 66.

¹¹⁶ HASSEMER, Winfried. *Três temas de direito penal*. Porto Alegre: ESPM, 1993. p. 31.

¹¹⁷ BUSTOS RAMÍREZ. (n. 113), p. 74; MIR PUIG, Santiago. *El derecho penal en el Estado social y democrático de derecho*. Barcelona: Ariel, 1994. p. 159.

¹¹⁸ PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 60.

¹¹⁹ PRADO. (n. 118), p. 61.

¹²⁰ PRADO. (n. 118), p. 61.

¹²¹ PRADO. (n. 118), p. 60; MIR PUIG. (n. 117), p. 159.

¹²² MIR PUIG. (n. 117), p. 159; MAURACH. e ZIPF. (n. 111), p. 335.

¹²³ MIR PUIG. (n. 117), p. 166.

em vista que a doutrina seria obrigada a reconhecer com relevância penal todo o bem jurídico que estivesse previsto anteriormente no ordenamento.¹²⁴

Na busca por critérios próprios, especialmente precisos, capazes de delimitar os objetos merecedores de amparo penal, e não jurídico *sui generis*, é preciso observar duas condições: a importância social do bem e a necessidade de proteção pela justiça criminal.¹²⁵ A necessidade de intervenção penal nos remete ao caráter de *ultima ratio legis* e quanto à relevância do objeto será ora recorrido. Em primeiro plano, somente merecem a tutela penal os bens que sejam considerados fundamentais para a vida social, tendo em vista que somente as infrações aos mandamentos e proibições essenciais justificam a adoção de penas.¹²⁶ Para o reconhecimento da fundamentalidade de determinado bem, a previsão constitucional representa um indicativo indispensável, mas não definitivo.¹²⁷ É necessário averiguar empiricamente o mínimo de afetação do bem pela conduta, sob pena de agressão ao princípio constitucional da proporcionalidade.¹²⁸ Por fim, com relação aos bens jurídicos supra-individuais é prioritária a demonstração, ainda que pequena, do dano sofrido pelos indivíduos em caso de agressão ao objeto tutelado, como forma de evitar a tendência de hipertrofia do direito penal do Estado Social, o que pode acarretar na inversão da lógica do Estado a serviço do indivíduo.¹²⁹

Retomando, o bem jurídico penal representa suma relevância político criminal, concretizada na categoria dogmática de limitação ao *ius puniendi* estatal, a partir da exigência do direito penal democrático de todo crime prever uma ofensa específica a tal categoria. Portanto, o seu estudo é importante tanto na delimitação do âmbito do ilícito, quanto na razão de existir da norma penal.¹³⁰ Reforçado o valor prático-teórico da categoria, examinaremos o bem jurídico penal tributário no ordenamento brasileiro. [1198]

2.2. O bem jurídico penal tributário na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Os crimes contra a ordem tributária – conforme a mais precisa nomenclatura – possuem um bem jurídico-penal de caráter supra-individual,¹³¹ embora parte da doutrina insista em reconhecer apenas sua feição individual. O bem particular é característico do clássico direito penal patrimonial – marcado pelos anseios individualistas de proteção do uso e gozo das possibilidades advindas do objeto tutelado – já o valor que excede o interesse de uma única pessoa, remete ao novo direito penal econômico, proveniente da sensibilização em relação ao aspecto ético-jurídico contido na legislação.¹³²

¹²⁴ MIR PUIG. (n. 117), p. 160.

¹²⁵ MIR PUIG. (n. 117), p. 162; COSTA ANDRADE. (n. 48), p. 175-176 e 184-185.

¹²⁶ COSTA ANDRADE. (n. 48), p. 178; MIR PUIG. (n. 117), p. 162.

¹²⁷ MIR PUIG. (n. 117), p. 163.

¹²⁸ TIEDEMANN.(n. 106), p. 166-168; MIR PUIG. (n. 117), p. 164; RUIVO, Marcelo e BRAGA, Vinicius Gil. O princípio constitucional da proporcionalidade: um instrumento de resistência à expansão do direito penal. *Revista transdisciplinar de ciências penitenciárias*. Pelotas: Educat, 2003. v.2. n. 1. p. 179-200.

¹²⁹ COSTA ANDRADE. (n. 48), p. 186; MIR PUIG. (n. 117), p. 165.

¹³⁰ FARIA COSTA. (n. 67), p. 38.

¹³¹ FARIA COSTA. (n. 67), p. 39. Faria Costa contesta a expressão trans-individual, dizendo que a relação de superação do aspecto meramente particular do bem não ocorre de maneira transversal ao indivíduo. Pelo contrário, dá-se por meio de uma lógica vertical em que o indivíduo permanece sendo o ponto central de partida para a compreensão da realidade, em que são reconhecidos os valores coletivos de inegável importância para os particulares. (FARIA COSTA. (n. 67), p. 39-40).

¹³² FARIA COSTA. (n. 67), p. 42.

A previsão de valores coletivos, cuja existência não é uma novidade contemporânea, aumenta com a passagem do Estado Liberal para o modelo de Estado Democrático de Direito, em virtude da preocupação em dirimir as desigualdades sociais.¹³³ O Estado é responsável, além da sua função de garantia dos direitos individuais, por alcançar assistência ao cidadão – de maneira a lhe possibilitarem o livre desenvolvimento – legitimando a punição de condutas capazes de inviabilizar as prestações públicas.¹³⁴ A criação de ilícitos visando à tutela de bens jurídicos supra-individuais não implica nem no esvaziamento da importância limitadora do conceito, a partir de uma titularidade exclusiva do Estado, nem na sobreposição da pessoa pela coletividade – por meio de uma razão transpessoal – pois a previsão deve ocorrer de acordo com os ditames constitucionais de maneira a proteger a dignidade da pessoa humana.¹³⁵ Em face da natureza teleológica do instituto, o interesse supra-individual somente pode ser alçado à categoria de bem jurídico-penal, quando a ofensa à coletividade acarretar um mínimo de gravidade [1199] no âmbito particular.¹³⁶ Portanto, a mais rigorosa definição no que tange aos interesses tutelados nos crimes contra a ordem tributária é a que os concebe como bens jurídicos supra-individuais de titularidade difusa, pois, não obstante, expressar a primazia do indivíduo no sistema penal, indica uma ampla titularidade individual, perceptível ou não.¹³⁷

Para uma adequada compreensão do sistema tributário é importante situá-lo dentro do ordenamento econômico, conforme uma distinção que leva em consideração o bem jurídico protegido e, por conseguinte, a finalidade das normas.¹³⁸ Se por um lado, a ordem privada econômica diz respeito à finalidade de proteção do valor de troca do patrimônio privado, por outro, a preservação das políticas estatais de conteúdo econômico remete a legislação da ordem pública econômica, a qual abrange o direito tributário.¹³⁹ Assim, segundo a Carta Magna, a atividade de arrecadação de receitas através dos tributos, mesmo quando a finalidade precípua seja extrafiscal,¹⁴⁰ deve ter como fundamento e orientação à construção de uma sociedade solidária de valorização da dignidade da pessoa humana na forma dos artigos 3º e 170.¹⁴¹

Partindo de uma ligeira análise da inserção do direito tributário, alguns dividem o bem jurídico-penal, com espectro demasiado amplo, de maneira bifronte: ora “o interesse público do Estado obter meios para a realização de suas atividades” e “o

¹³³ SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 173; PINTO, Emerson de Lima. *A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 59.

¹³⁴ RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1998. p. 40-41.

¹³⁵ SALOMÃO. (n. 133), p. 179. Heloisa Salomão elucida que “não se pode negar – nem é preciso – a existência de bens jurídicos superindividuais. Este mesmo modelo de Estado que tanto agiganta os interesses de tal natureza o faz explicitamente em nome e em prol da consecução da dignidade da pessoa humana” (SALOMÃO. (n. 133), p. 175).

¹³⁶ SALOMÃO. (n. 133), p. 177; PRADO. (n. 118), p. 91.

¹³⁷ SALOMÃO. (n. 133), p. 173.

¹³⁸ CERNICCHIARO, Luiz Vicente. *Direito penal tributário – observações de aspectos da teoria geral do direito penal*. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. a. 3. n. 11. p. 177.

¹³⁹ CERNICCHIARO. (n. 138), p. 177.

¹⁴⁰ Entende-se por extrafiscalidade a função desempenhada por determinado tributo, que não primeiramente arrecadatória, de maneira a desenvolver ou concretizar políticas públicas, através do incentivo de alguma atividade e o desestímulo de outra, a exemplo da alta alíquota dos impostos incidentes sobre o cigarro (BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 190-191).

¹⁴¹ SALOMÃO. (n. 133), p. 183.

interesse do Tesouro”,¹⁴² ora “função tributária” e o “Erário Público”.¹⁴³ Uma extensa e esfumada identificação pouco serve para fins dogmáticos, pois nem limita o poder punitivo, nem confere sentido à hermenêutica do ilícito-típico. Através de uma crítica criteriosa é possível compreender que tanto a Fazenda Pública, quanto o patrimônio público não podem ser o bem jurídico-penal [1200] tutelado, em virtude da notável vagueza semântica, além de contrariar as possibilidades fáticas, como é percebido na situação de o sistema tributário não ser nem a única fonte de renda do Estado, nem o patrimônio estatal se restringir à arrecadação tributária.¹⁴⁴

Dessarte, é prioritário definir um bem jurídico-penal concreto e determinado – que remeta à pessoa humana – capaz de limitar o *ius puniendi* e possibilitar a crítica da legislação penal tributária.¹⁴⁵ Segundo a principiologia do direito tributário na Constituição, o valor supra-individual que se almeja a tutela deve ser a arrecadação de tributos, em face da propriedade do conceito sintético atender tanto ao aspecto estático de parcela do patrimônio público, quanto ao dinâmico de finalidade extrafiscal.¹⁴⁶

Após a delimitação do bem jurídico-constitucional tributário avançaremos na análise, voltando nossa atenção para a legislação penal. No Brasil, a criminalidade fiscal está prevista na Lei dos crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137 de 1990), através de dois delitos: o artigo 1º trata de um tipo-de-ilícito material de dano, ao passo que, o artigo 2º estabelece um crime de perigo de lesão.¹⁴⁷ Ambos – embora distintos no que tange a forma de afetação ao bem tutelado – apresentam as mesmas características em relação ao tipo de agente infrator. Portanto, optamos por privilegiar o artigo primeiro em detrimento do segundo, em face da sua maior frequência na realidade prática dos tribunais.

2.3. A extensão e os contornos do ilícito do artigo 1º da lei 8.137/90. Um desvelar de supostos agentes

A interpretação da norma penal carece de uma especificação dos contornos do bem jurídico tutelado, com o intuito de delimitar a extensão do ilícito tipificado e as formas que o bem pode ser atingido.¹⁴⁸ O jurista deve procurar nos elementos contidos no tipo-de-ilícito os referenciais mediante os quais o legislador pretendeu instrumentalizar o juízo de desvalor de determinada ilicitude material, a fim de possibilitar uma leitura da conduta antijurídica balizada pelos [1201] ditames de legitimidade constitucional.¹⁴⁹ O nosso enfoque não se limitará à descrição do crime contra a ordem tributária, pretendemos examinar a existência de algum predicado especial em relação à personalidade do agente, decorrente de qualificações peculiares da forma como foi tipificado o ilícito.

Com o intuito de orientar a compreensão do nosso objeto, reproduziremos na íntegra a redação do artigo 1º da lei 8.137 de 1990:

¹⁴² CERNICCHIARO. (n. 138), p. 181.

¹⁴³ RIOS. (n. 134), p.50.

¹⁴⁴ SALOMÃO. (n. 133), p. 184 e 186.

¹⁴⁵ SALOMÃO. (n. 133), p. 181.

¹⁴⁶ SALOMÃO. (n. 133), p. 188. A arrecadação tributária significando precisamente o “instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais” (SALOMÃO. (n. 133), p. 188).

¹⁴⁷ RIOS. (n. 24), p. 84.

¹⁴⁸ FARIA COSTA. (n. 67), p. 15-16; MAURACH. e ZIPF. (n. 111), p. 339; RIOS. (n. 24), p. 37-38.

¹⁴⁹ FARIA COSTA. (n. 67), p. 15-16.

Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I- omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*
- II- fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*
- III- falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo a operação tributável;*
- IV- elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;*
- V- negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;*

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Em primeiro lugar, é mister esclarecer a impossibilidade técnica de compreender-se a expressão tributo, contida no *caput* do artigo, no mesmo sentido que está esculpido no artigo 3º do Código Tributário Nacional,¹⁵⁰ ou, ainda, na forma de obrigação tributária principal do sujeito passivo, pagar tributo.¹⁵¹ Primeiro, porque a “supressão” ou “redução” de tributo, conforme a acepção técnica, só poderá ocorrer mediante lei tributária que revogue ou altere disposição normativa anterior. Segundo, em razão da origem da obrigação de pagar tributo estar adstrita à prática de uma situação social prevista, na lei fiscal, como fato gerador de determinado tributo, assim, após a realização da hipótese de incidência, o sujeito passivo da obrigação não terá como alterá-la, muito [1202] menos, por meio das condutas previstas nos incisos do analisado dispositivo.¹⁵² Portanto, a maneira mais sensata de resolver o desalinhamento instrumental produzido pelo legislador é compreendendo no lugar do vernáculo tributo, “a quantia exigida a título de tributo” que só poderá se concretizar após o lançamento tributário.¹⁵³

Em segundo, a expressão “qualquer acessório”, escrita no *caput* do artigo primeiro, carece de restritiva delimitação, pois seria inconstitucional a compreensão na amplitude total das possibilidades que a locução permite.¹⁵⁴ A multa não recebeu a graduação de bem jurídico-penal constitucional, pois representa penalidade pecuniária imposta frente ao descumprimento da obrigação tributária, sendo admissível somente o valor referente à recomposição monetária do *quantum* devido como tributo, isto é, juros e correção monetária.¹⁵⁵

Delimitado o bem jurídico protegido na legislação infraconstitucional, podemos passar para a análise do ilícito. Primeiro, a parte objetiva prevê, no *caput* do artigo, o resultado “supressão” ou “redução de tributo” como elemento imprescindível para a configuração do delito, ou seja, sem o qual o delito não se consuma.¹⁵⁶ Tal exigência

¹⁵⁰ O artigo terceiro Código Tributário Nacional brasileiro prevê tributo como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituído em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

¹⁵¹ SALOMÃO. (n. 133), p. 207.

¹⁵² SALOMÃO. (n. 133), p. 207.

¹⁵³ SALOMÃO. (n. 133), p. 208.

¹⁵⁴ SALOMÃO. (n. 133), p. 208.

¹⁵⁵ SALOMÃO. (n. 133), p. 209.

¹⁵⁶ MORAES, Suzane de Farias Machado. O prévio esgotamento da via administrativa como condição para a ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. n. 97. p. 86.

decorre da natureza do ilícito, que culminou na criação de crime material (*Materialverbrechen*) de resultado (*Erfolgsdelikt*), segundo o qual a inocorrência do resultado material previsto no tipo implica na impossibilidade de consumação do mesmo.¹⁵⁷ Para a realização do crime contra a ordem tributária não basta a prática de qualquer uma das condutas prevista nos incisos do artigo primeiro, deve ocorrer a efetiva “supressão” ou “redução” de tributo devido conforme comprovação de decisão final de processo administrativo fiscal.¹⁵⁸ O núcleo do tipo-de-ilícito é o resultado danoso previsto no *caput*, devendo ser produzido por meio de qualquer uma das condutas elencadas nos incisos. Vale frisar que a simples prática de uma das condutas arroladas – sem [1203] a superveniência do resultado danoso materialmente comprovado por ato administrativo perfeito – não implica em crime contra a ordem tributária, devido à ausência de realização do elemento nuclear do tipo.¹⁵⁹

Quanto ao elemento anímico é importante destacar que o delito segue a regra geral disposta no artigo 18, parágrafo único do Código Penal Brasileiro, o qual determina que não pode haver a punição por fato culposos, quando a lei não prever expressamente esta modalidade de delito.¹⁶⁰ Para a caracterização do ilícito é imprescindível a existência de dolo específico de supressão ou redução de tributo, mediante a prática de qualquer uma das formas previstas nos incisos do artigo 1º.¹⁶¹ Caso não exista o especial propósito de lesar o fisco, conforme determina o *caput* do artigo, não se estará tratando de uma conduta ilícita.

Concluindo, o ilícito previsto no artigo primeiro, em face da característica do bem jurídico-penal tutelado, somente pode ser previsto legitimamente na modalidade de crime material de dano, pois a ofensa à arrecadação tributária na forma “supressão” ou “redução” tem como requisito indispensável a existência prévia de tributo ou contribuição social devido pelo contribuinte.¹⁶² Portanto, em relação ao rol dos possíveis agentes do delito pode ser constatada a ausência de previsão de quaisquer particularidades – na forma, alcance ou método para a prática do ilícito. A norma penal não determina critérios restritivos de maneira a requerer um especial perfil de personalidade do infrator. O tipo de ilícito pode ser realizado por qualquer sujeito passivo da obrigação tributária – ou seja, contribuinte – que ao dever “quantia exigida a título de tributo” venha a suprimir ou reduzir o valor. Ademais, é importante lembrar que o crime também pode ser praticado por um terceiro, alheio à relação impositiva do Estado ao cidadão – desobrigado do recolhimento do tributo –, mas que auxilie o sujeito passivo a fugir do fisco, mediante a realização das condutas tipificadas. [1204]

¹⁵⁷ TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 143.

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. A ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. n. 44. p. 82.

¹⁵⁹ TUCCI, Rogério Lauria. Breve estudo sobre a ação penal relativa a crimes contra a ordem tributária. *Revista do advogado*. São Paulo: AASP, 1998. v.53. p. 8. É imperioso observar que o ilícito fiscal é pressuposto do ilícito tributário. Desta forma, a decisão administrativa que desconstitui a materialidade do crédito tributário acarreta a inarredável consequência da inexistência do crime fiscal (SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumens Júris, 2003. p. 148 e 153).

¹⁶⁰ TUCCI. (n. 159), p. 8.

¹⁶¹ Assim em, MACHADO. (n. 159), p. 81; FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. *Leis penais especiais e a sua interpretação jurisprudencial*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 612; MORAES. (n. 156), p. 87.

¹⁶² TUCCI. (n. 159), p. 12.

III. RELAÇÃO DO *WHITE-COLLAR CRIME* COM A CRIMINALIDADE FISCAL: NEM SINÔNIMOS, NEM GÊNERO E ESPÉCIE. CLASSIFICAÇÕES SECANTES EM FACE DA DIFERENÇA DE CRITÉRIO

3.1. A fecundidade criminológica do conceito *white-collar crime* cunhado por Edwin Sutherland

As pesquisas realizadas por Sutherland, nas prisões norte-americanas, caracterizam o passo inicial de um inigualável desenvolvimento prático-teórico da criminologia, responsável por notabilizar o seu autor como um dos sociólogos mais influentes do século XX.¹⁶³ Em primeiro lugar, possibilitou a percepção da existência de um vício nos estudos criminológicos estruturados sobre dados obtidos na cadeia, pois lá não se encontravam todos os delinquentes, apenas uma seleta parte destes.¹⁶⁴ Segundo, questionar a eventual imunidade dos mais abastados à imputação da prática delitiva e à reprimenda do sistema penal, tendo em vista os presídios serem ocupados por pessoas pobres e, com menor frequência, de classe média.¹⁶⁵ Terceiro, chamou a atenção para a necessidade de uma investigação voltada ao diagnóstico da existência de uma criminalidade, não contabilizada nas estatísticas oficiais, cometida pelos poderosos.¹⁶⁶

Sutherland pesquisou as 70 maiores corporações industriais e comerciais norte-americanas – com exceção das empresas de serviços públicos, financeiras e petrolíferas – pretendendo averiguar a ocorrência de uma criminalidade procedimental e materialmente diversa dos exemplares, que vinham, até então, sendo objeto de estudo da criminologia.¹⁶⁷ Os resultados produziram um forte impacto no meio acadêmico, refutando premissas, sugerindo um novo método e estabelecendo novos pressupostos. O crime não poderia mais ser restrito a idéia de pobreza e degeneração social, típico de ambientes sub-culturais marginais, envoltos por [1205] uma realidade de valores uniformes, conformados pelos cidadãos normais.¹⁶⁸ O delinquente mostrava-se absolutamente idêntico ao cidadão comum, inserido em uma sociedade composta por heterogêneos grupos culturais, com diferentes perspectivas sobre o conteúdo da norma penal, não necessariamente em uma situação hierarquizada.¹⁶⁹ Ao mesmo tempo, a concepção do delinquente nato, característico da criminologia positivista, recebeu descrédito, frente a uma teoria descritiva da criminalidade como algo fruto de um processo de aprendizagem e não resultado de uma “herança biológica”.¹⁷⁰ As explicações deterministas de cunho médico foram severamente criticadas devido ao material empírico, exemplificativo de uma criminalidade independente de causas psicopatológicas ou anomalias biológicas, pois os delitos cometidos no âmbito das

¹⁶³ ÁLVAREZ-URÍA, Fernando. Prólogo. *El delito de cuello blanco*. Madrid: La piqueta, 1999. p. 11.

¹⁶⁴ Alvarez-Uría destaca a lógica menor probabilidade de um delinquente – inteligente, astucioso e relacionado ao crime organizado – ser detido em relação à outro de habitualidade individual e reduzidas capacidades técnicas e mentais (ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 21).

¹⁶⁵ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 24.

¹⁶⁶ FARIA COSTA. (n. 67), p. 81 e 83; MANNHEIM, Hermann. *Criminologia comparada*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1985. p. 726.

¹⁶⁷ SUTHERLAND, Edwin. The white collar criminal. *El delito de cuello blanco*. Madrid: La piqueta, 1999. p. 336.

¹⁶⁸ SANTOS, Claudia Maria Cruz. *O crime de colarinho branco (da origem do conceito a sua relevância criminológica à questão da desigualdade na administração da justiça penal)*. Coimbra: Coimbra editora, 2001. p. 129.

¹⁶⁹ ELBERT, Carlos Alberto. *Manual básico de criminologia*. Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2003. p. 132.

¹⁷⁰ SANTOS. (n. 168), p. 44 e 130.

empresas não possuíam relações diretas nem com deficiências mentais, nem com transtornos psíquicos.¹⁷¹

Por outro lado, a metodologia do paradigma etiológico – preocupada em descobrir as causas de uma criminalidade, pressupondo o delito e delinquente como categorias dadas – sofreu abalo, perante o desvelamento de uma gama ampliada de infratores, reconhecidamente oriundos de grupos sociais distintos nos aspectos econômico e cultural.¹⁷²

Ademais, a estruturação teórica fundadora da categoria de crime de colarinho branco, mais que um avanço em si mesmo, representou o esboço de traços primitivos capazes de indicar a importância do desenvolvimento de novas reflexões, que culminaram com a formação de escolas criminológicas de ambições críticas, como o notável exemplo do *labeling approach*.¹⁷³

[1206]

3.2. Um conceito sociológico para uma sociedade em intenso desenvolvimento industrial. Contexto de criação e finalidade da investigação

A conjuntura de formação da sociologia norte-americana exerceu significativa influência na criação do *White-collar crime*, bem como na sua teoria de base da associação diferencial. O nascimento da escola sociológica da Universidade de Chicago – sede, em 1982, do primeiro departamento dos Estados Unidos da América - ocorre em um ambiente permeado pelos valores da Igreja Batista, além de um sensível inconformismo social de pretensões reformistas.¹⁷⁴ Para Sutherland nenhum dos fatores lhe pareciam estranhos, pois, ao mesmo tempo, que demonstrava um descontentamento com a realidade do seu país, advinha de uma religiosa família guiada por seu pai, um importante membro da Igreja Protestante.¹⁷⁵

Ideologicamente, os primeiros sociólogos preferiam o socialismo científico às teorias revolucionárias dos movimentos sócias. Sua metodologia pragmática de sociologia aplicada aos casos da realidade social (*social works*), os distinguia do aprofundamento teórico visado na tradição universitária européia.¹⁷⁶ Dois pontos representavam uma inovação em termos científicos para a ciência no novo continente.¹⁷⁷ Primeiro, o abandono do sistema capitalista como problema central da sociologia clássica, para focar os problemas sociais em específico. Segundo, a troca de uma concepção de sociologia histórica para um modelo social mais amplo, de um paradigma ecológico das ciências naturais. Além do mais, o conhecimento produzido em Chicago deveria ter um comprometimento na implementação de transformações do ideal em real, tal marca é notável na teoria de Sutherland.

¹⁷¹ SUTHERLAND. (n. 167). p. 337; Como forma de destacar a sanidade mental dos dirigentes de empresas, ironizava o sociólogo norte-americano “no tenemos razones para pensar que la General Motors tenga un complejo de inferioridad, o que la compañía de Aluminio de América tenga un complejo de frustración-agresión, o que Aceros EE.UU tengan un complejo de Edipo, o que la Compañía de Blindajes tenga un instinto de muerte, o que los Du Ponts deseen regresar al útero materno. El supuesto de que un agresor tenga que tener alguna distinción tal de intelecto o de las emociones me parece absurdo” (SUTHERLAND, Edwin. La delincuencia de las grandes empresas. *El delito de cuello blanco*. Madrid: La piqueta, 1999. p. 329).

¹⁷² ELBERT. (n. 169), p. 131.

¹⁷³ ELBERT. (n. 169), p. 128.

¹⁷⁴ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 13.

¹⁷⁵ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 13.

¹⁷⁶ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 16.

¹⁷⁷ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 15.

A cidade, neste mesmo período, se apresentava como um amplo complexo industrial em acelerada expansão e desenvolvimento econômico. De 1887 ao ano de 1897, a superfície do município havia crescido cinco vezes e a população quatro, já do período entre 1900 e 1930 a população dobrou em uma área que crescerá apenas 10%.¹⁷⁸ Era a época de *Al Capone*, em uma cidade conhecida pelo descumprimento da lei no epicentro do Império do crime, o local [1207] ideal para as pesquisas empíricas que os cientistas ansiavam.¹⁷⁹ Ademais, a região era marcada por uma massiva presença de imigrantes, reunidos em diferentes grupos sociais, de maneira a apresentar uma significativa pluralidade cultural.

Partindo de uma idéia de “desorganização social”, de raízes no darwinismo, diferente da concepção de “degeneração”, com fundamento na obra do psiquiatra Morel, ao sociólogo era possível observar a ordem da cidade alterada (desorganizada) e, posteriormente, traçar um plano para a sua reorganização, tendo em vista se tratar de uma natureza humana, urbana e cultural.¹⁸⁰ A finalidade de Sutherland era chamar a atenção da sociedade para um relevante âmbito de criminalidade pouco lembrado, em virtude da sua privada dinâmica de atuação.¹⁸¹ Discordava tanto das teorias fundadas sobre estatísticas oficiais de criminalidade, quanto de teorias, cuja explicação das causas da criminalidade remetiam a fatores bio-psíquicos ou inferioridade do poder econômico. Havia percebido que o mundo do delito não estava alheio a realidade velada dos executivos das grandes empresas, mesmo assim, alguns astuciosos procedimentos impediam a punição do que denominou como *white-collar crime*.¹⁸²

3.3. Os contornos e características da original definição do crime de colarinho branco

O conceito de *white-collar crime* foi utilizado, pela primeira vez, na publicação da Revista de Sociologia Americana datada de fevereiro de 1940.¹⁸³ Sutherland havia buscado a idéia de colarinho branco - para designar uma pessoa com privilégios sociais, oriundos de uma classe superior - na obra intitulada *A autobiografia de um trabalhador de colarinho branco* de autoria do Presidente Sloan, da empresa General Motors.¹⁸⁴ Embora a criação possua inegável valor criminológico, o conceito não apresenta a clareza e instrumentalidade necessária para uma pronta e efetiva utilização no sistema penal. David Nelken chega a comentar que o mérito de Sutherland – em um eventual prêmio Nobel a ser criado para agraciar trabalhos de criminólogos, como havia [1208] manifestado Mannheim –¹⁸⁵ seria em virtude de seu pioneirismo, pois a clareza e a utilidade da definição não seriam dignas da premiação.¹⁸⁶ O conceito vem recebendo melhor aceitação pública em função do diagnóstico de um tratamento penal diferenciado, do que em razão da sua própria coerência interna.¹⁸⁷

¹⁷⁸ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 25.

¹⁷⁹ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 26.

¹⁸⁰ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 17.

¹⁸¹ SANTOS. (n. 168), p. 46.

¹⁸² SUTHERLAND. (n. 167). p. 330-331.

¹⁸³ ÁLVAREZ-URÍA. (n. 163), p. 33.

¹⁸⁴ SUTHERLAND. (n. 171). p. 312.

¹⁸⁵ MANNHEIM. (n. 166), p. 722.

¹⁸⁶ NELKEN, David. *White-Collar Crime. The Oxford handbook of criminology*. 2.ed. Nova Iorque: Oxford University Press, 1997. p. 896.

¹⁸⁷ BANDINI, Túlio; GATTI, Uberto; MARUGO, Maria Ida; VERDE, Alfredo. *Criminologia: Il contributo della ricerca alla coscienza del crimine e della reazione sociale*. Milão: Giuffré editore, 1991. p. 314; NELKEN. (n. 186), p. 896.

De acordo com a teleologia assumida na realização da pesquisa, é crucial a manutenção de um cariz subjetivo, orbitando ao redor das características do sujeito.¹⁸⁸ Ao contrário, da criminalidade comum, em que a classe social do delinqüente é um dado não essencial para a explicação da atividade delitiva, na criminalidade de colarinho, o pertencimento a determinado *status* social é elemento fundamental na definição, pois se trata da indicação de uma tipologia de agente, e não a classificação de modalidades delitiva.¹⁸⁹ Sutherland reconhecia a dificuldade de uma estruturação precisa de *white-collar crime*; portanto, o definia, aproximadamente, como sendo o crime cometido por pessoa de respeitabilidade e alto estatuto social no âmbito de sua profissão.¹⁹⁰ Desta categorização é possível identificar quatro elementos constitutivos. Primeiro, é necessário a ocorrência de um crime. No entanto, o autor negligenciou os contornos da acepção jurídico-legal de delito, ensejando críticas em virtude de o conceito ter a pretensão de descrever um tipo de criminoso.¹⁹¹ Com intuito de destacar a sua concepção político criminal de questionamento de privilégios criminais, ampliou o conceito de crime, abrangendo todas as condutas reprovadas pelo direito (civil, administrativo, empresarial) que previssem uma sanção para os casos de descumprimento do mandamento.¹⁹² Segundo, precisa ser cometido por pessoa respeitável, ou seja, segundo a melhor doutrina, trata-se de agente sem antecedentes criminais.¹⁹³ Terceiro, o criminoso deve pertencer [1209] a uma classe abastada, de modo a desfrutar de um elevado estatuto, que o diferencia e confere privilégios no âmbito das relações sociais.¹⁹⁴ Mesmo que este ponto, assim como ocorre com o próximo, não tenha sido objeto de um minucioso estudo pelo criminólogo, possui implicação direta no resultado de uma avaliação sobre a distinta forma de comportamento perante a justiça criminal. Quarto, o delito, obrigatoriamente, tem de ser praticado no exercício das atividades profissionais, ou seja, não basta um crime de trânsito, contra a liberdade sexual ou contra a vida perpetrado por um respeitável presidente de uma empresa multinacional.¹⁹⁵ É mister a ligação próxima da infração com a atividade ocupacional do autor, sob pena de esvaziamento do conceito.

Ademais, poderíamos agregar outras duas características, não referidas no conceito original, porém, de amplo reconhecimento entre os autores. A primeira diz respeito à constatação da existência de condenações sofridas por práticas ilícitas de abuso de confiança na maioria das 70 empresas pesquisadas.¹⁹⁶ Assim, se aduz a ligação, em regra, do *white-collar crime* à violação da qualificada confiança socialmente depositada no criminoso, levando em consideração os seus predicados de alto estatuto e respeitabilidade.¹⁹⁷ Por exemplo, pilhagem de filiais pela empresa matriz,

¹⁸⁸ SANTOS. (n. 168), p. 45; SANTOS, Cláudia Cruz. O crime de colarinho branco, a (des)igualdade e o problema dos modelos de controle. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 192.

¹⁸⁹ MANNHEIM. (n. 166), p. 721.

¹⁹⁰ SUTHERLAND, Edwin. *White-Collar Crime – The Uncut Version*. New Haven: Yale University Press, 1983. p.7; SUTHERLAND. (n. 167). p. 330; SUTHERLAND. (n. 171). p. 311.

¹⁹¹ SANTOS. (n. 168), p. 45; MANNHEIM. (n. 166), p. 724.

¹⁹² SUTHERLAND. (n. 167). p. 332.

¹⁹³ SANTOS. (n. 168), p. 46; SANTOS. (n. 188), p. 193.

¹⁹⁴ MANNHEIM. (n. 166), p. 725.

¹⁹⁵ MANNHEIM. (n. 166), p. 728.

¹⁹⁶ SANTOS. (n. 168), p. 46.

¹⁹⁷ Günther Kaiser chega ao extremo de mencionar que a principal diferença entre o crime econômico e o delito comum consiste na existência, ou não, do abuso da relação fiduciária como modo de realização da conduta (KAISER, Günther. *Criminologia: una introduzione ai suoi principi*. Milão: Dott. A. Giuffrè editore, 1985. p. 354)

gestão da sociedade em benefício próprio e prejuízo dos outros sócios.¹⁹⁸ A segunda – mantendo estreita relação com a primeira - consiste na relevante danosidade social da conduta, dificilmente percebida, em face do desconhecimento da vítima do seu estado de lesado¹⁹⁹ e, ainda, a opacidade da infração que se processa em ambientes privados.²⁰⁰

O valor do conceito de crime de colarinho branco reside em seu potencial instrumental para imediata aplicação científica, portanto, é de crucial importância a rigorosa precisão na identificação das especificidades do distinto grupo que se pretende avaliar, sob pena inutilidade, devido a criação de uma figura híbrida [1210] entre a descrição de tipos de autores e a qualificação de modalidades de posituação de condutas ilícitas.²⁰¹

Por fim, vale destacar a impossibilidade de se equiparar o *white-collar crime* ao crime econômico, uma vez que, são definições fundamentadas sobre referenciais diversos, ou seja, a primeira tem como elemento central o agente, já a segunda, o núcleo reside nos atributos do bem jurídico tutelado. Em concreto, são definições distintas e autônomas, com pontos de intersecção, que jamais podem justificar abusos reducionistas de substituição de conceitos, como se supostamente os vernáculos designassem situações equivalentes. Portanto, pode ser afirmado com segurança que as condutas típicas do colarinho branco nem exaurem o rol da criminalidade econômica, nem mesmo são restritas a esta zona de incriminação, a exemplo, respectivamente, de delitos perpetrados por pequenos funcionários e dos crimes contra o meio ambiente.²⁰²

Agora, é momento de avaliar a dinâmica dos crimes fiscais - com específica atenção nos pontos de alheamento às características da tipologia de Sutherland - buscando diagnosticar possíveis equívocos político-criminais, oriundos de uma interpretação superficial das peculiaridades do delito e do agente.

3.4. Pontos de afastamento das características do *white-collar crime* das variadas feições dos possíveis agentes do delito contra a ordem tributária, segundo o parâmetro típico

A associação do direito penal econômico à categoria do crime de colarinho branco é comum nos discursos correntes do público leigo, sem maiores preocupações com o rigor e a precisão teórica. Popularmente, vige a aparência primária – profundamente contestadas pelas evidências dos processos nos tribunais – que o delito econômico só poderia ser praticado por pessoas pertencentes às altas classes sociais.²⁰³ E, não raro, parte da doutrina reforça tal premissa, ou ao confundir os conceitos, lhes atribuindo feições de sinônimos, ou ao restringir os exemplos [1211] de *white-collar crime*, exclusivamente, ao delito econômico, sem razoavelmente adentrar com firmeza a zona do direito penal secundário.²⁰⁴ O olhar científico deve ser percuciente, é defeso contentar-se com a superficialidade das feições exteriores, assim, realizaremos um atencioso investigar das especificidades do direito penal tributário.

¹⁹⁸ SANTOS. (n. 168), p. 46.

¹⁹⁹ NELKEN. (n. 186), p. 892; SANTOS. (n. 168), p. 103-104.

²⁰⁰ SANTOS. (n. 168), p. 100-101.

²⁰¹ KAISER. (n. 197), p. 350. No que tange aos novos conceitos de crime de colarinho branco, posteriores a obra de Sutherland, vale observar as distinções de sentidos conferidos por Herbert Edelhertz e Susan Shapiro (SANTOS. (n. 168), p.58-63).

²⁰² KAISER. (n. 197), p. 345.

²⁰³ HERRERO HERRERO. (n. 64), p. 587; KAISER. (n. 197), p. 349.

²⁰⁴ KAISER. (n. 197), p. 351.

Um dos pontos essenciais da categoria de Sutherland remete a privilegiada condição financeira do agente e a sua pertença a uma alta classe social. Para a ocorrência do delito fiscal não se mostra essencial esta condição de gozo de privilégios, o *status* do criminoso é indiferente.²⁰⁵ Um sistema de fraudes ou apenas uma eventual fuga ao fisco pode tanto ser perpetrado por um magnata, apenas pela ganância de obter mais lucro sobre as transações comerciais que realiza, quanto por seu pequeno empregado assalariado, movido pela premente necessidade do trabalho para o sustento próprio e da família. Na prática, a infração pode ser cometida por pequenos e médios empresários, além de profissionais liberais dos mais variados estatutos sociais.

Ademais, é sabido a fragilidade econômica das empresas, nos primeiros anos após a sua criação, ao passo de justificar a concessão de incentivos fiscais.²⁰⁶ O pequeno e médio empresário, sem maior capital de giro, ao passar por dificuldades financeiras – na impossibilidade de honrar todos os compromissos assumidos com os credores – escolhe, estrategicamente, o fisco como o primeiro para deixar de receber a totalidade do que lhe é devido, remetendo para um momento posterior o acerto tributário. Com a finalidade de salvar o empreendimento, a experiência nos demonstra que, se por um lado, não pagarem os empregados, passa a existir o risco de greve, suspendendo a produção. Por outro, caso inadimplirem os contratos com os fornecedores, a empresa fica desprovida de matéria-prima, deixando os empregados ociosos sem insumos para a elaboração. As duas alternativas representam a diminuição gradual da produção, o que inviabiliza o contorno da situação adversa e traz para a pauta a possibilidade de fechamento da empresa. Infelizmente, neste contexto o pagamento regular de tributos guarda semelhança com uma ordem de dissolução do negócio.

Retornando para as características da conduta ilícita, em suma, nem o tipo penal visa somente pessoas ricas, nem o sistema tributário se pauta, exclusivamente, [1212] sobre esta teleologia; portanto, o rol de agentes é aberto no que diz respeito ao estatuto social do contribuinte.

Quanto à necessidade, segundo a tipologia, do crime ser cometido no exercício da profissão, podemos observar que esta representa apenas umas das formas de cometimento do crime contra a ordem tributária. De maneira perspicaz, Mannheim coloca o problema da evasão fiscal, muitas vezes, ser perpetrada independente das atividades laborais, até mesmo, por pessoas de colarinho branco, como ocorre no caso do acerto tributário relativo a renda pessoal do ano.²⁰⁷ Atentando rigorosamente para a categoria do *white-collar crime*, com o intuito de cotejá-la com o tipo de ilícito, seríamos forçados a excluir das hipóteses antijurídicas a “supressão” ou “redução de quantum a título de tributo” implementadas por meio do imposto de renda de pessoa física. É mais uma desarmonia do conceito criminológico com a lei penal.

No atinente à violação de confiança devemos entendê-la no sentido da relação do contribuinte para com o fisco e não, como escrevem os autores, de forma a lesar parceiros comerciais ou de empreendimentos.²⁰⁸ O resultado de um crime contra a ordem tributária, normalmente, vem em benefício da sociedade empresarial como um todo, sem colocar em cheque a relação de fideducía cultivada entre os sócios.²⁰⁹

Por último, mas não menos importante, está a avaliação sobre a alta danosidade social provocada pela prática da conduta proibida. O cotidiano jurídico dos fóruns mostra, com alguma precisão, que grande parte das infrações fiscais, capturadas nas

²⁰⁵ HERRERO HERRERO. (n. 64), p. 588.

²⁰⁶ BALEEIRO. (n.140). p. 303-304.

²⁰⁷ MANNHEIM. (n. 166), p. 726-727.

²⁰⁸ MANNHEIM. (n. 166), p. 729; SANTOS. (n. 168), p. 46.

²⁰⁹ HERRERO HERRERO. (n. 64), p. 593.

malhas do aparato repressivo estatal, não apresenta elevado potencial de lesividade. Pelo contrário, não raras, são delitos bagatelares de ínfima afetação ao bem jurídico tutelado, ao ponto, da jurisprudência ter estabelecido patamares mínimos para o reconhecimento da atividade criminosa.

Identificados os vértices de incongruência entre a tipologia do *white-collar crime* e as hipóteses de realização, pelos mais variados perfis de agentes, do crime fiscal, é hora de avançarmos ao exame da política criminal desta área de incriminação. [1213]

3.5. A inadequação de uma generalização da tipologia de Sutherland à totalidade dos agentes do crime fiscal. Crítica da utilização da categoria como vetor político criminal absoluto

As experiências contemporâneas de esboço de um perfil do delinquente responsável por um tipo de criminalidade em específico têm sido demasiado conflituosas, em face da parca quantidade de informação e a variabilidade das relações sociais em uma complexa sociedade plural. O direito penal econômico, assim como o direito penal secundário em geral, apresentam um instigante objeto de investigação, que, não raras vezes, produz preocupantes definições com tendência a uma abrupta estruturação, a partir de generalizações superficiais. Kaiser chama a atenção para a impropriedade de tipologias aparentes, a respeito da personalidade do delinquente econômico, cujo contorno guarda enorme similitude com a imagem social do homem de sucesso.²¹⁰

Por mais estimulante que possa aparentar ser uma tentativa criminológica de categorização de determinado grupo de infratores, tal definição não apresenta predicados a altura - para suprir ou servir como sinônimo - da qualificação dogmático penal da figura delitiva. No Estado Democrático de Direito existe a constante preocupação para que o aparato repressivo estatal não adote posturas discriminatórias de perseguição a estereótipos, digno de um direito penal de agentes.²¹¹ A caracterização dos delitos econômicos deve se pautar por uma orientação objetiva, estruturada sobre o instituto do bem jurídico, com a finalidade de maior precisão e garantia possível.²¹² A autonomia do bem jurídico deve ser o elemento fundamental para consolidar a distinta condição de determinado setor do direito penal, pois representa o núcleo da teoria do delito e, ao mesmo tempo, ponto de aproximação com a conduta desempenhada pelo agente.²¹³ Sem o enfoque no valor tutelado não há como determinar quem o afeta e como o faz, transformando o discurso penal em mero exercício retórico político, que por meio do arbítrio afasta a utilidade da razão. [1214]

A insuficiência e inadequação jurídico-penal da definição de cariz criminológico do direito penal econômico, a partir da tipologia de Sutherland, são de fácil compreensão.²¹⁴ Por outro lado, a percepção da impossibilidade de utilização da categoria do *white-collar crime* como vetor político criminal absoluto, tende a passar despercebida por uma olhar menos atento. A primeira vista, parece óbvio a limitação de uma política criminal dissociada da dogmática, que olvida a amplitude do ilícito-típico; no entanto, a força dos sofismas empregados tem demonstrado um vigor não desprezível para a concretização de um discurso de aparências.

²¹⁰ KAISER. (n. 197), p. 357.

²¹¹ CORREIA. (n. 39), p. 23.

²¹² CORREIA. (n. 39), p. 24.

²¹³ COSTA ANDRADE. (n. 62), p. 87-88.

²¹⁴ FIGUEIREDO DIAS. (n. 40), p. 81.

No âmbito da criminalidade fiscal, interpretações apressadas, da dinâmica do delito e dos agentes envolvidos, podem permitir a adoção de equívocos políticos criminais que – em uma luta unicamente voltada ao combate do crime de colarinho branco – esquecem uma gama de delinquentes de colarinho azul perpetradores destes delitos.²¹⁵ No Estado contemporâneo, o crime fiscal não é uma atividade exclusivamente típica de *white-collar crime*, sobretudo, porque a carga tributária recai sobre todos os cidadãos.²¹⁶ A política criminal de tratamento das infrações fiscais não pode deixar de lado, o amplo rol de agentes que fogem ao fisco, sobre as mais diversas razões, para orientar suas atividades por um único perfil de criminoso, sob pena de tratar profissionais liberais, pequenos comerciantes e trabalhador como privilegiados por um alto estatuto social.²¹⁷

Sem o cuidado necessário para trabalhar com a categoria do crime do colarinho branco pode ocorrer o impensável ressurgimento, em tempos contemporâneos, da figura do criminoso nato, tão combatido por Sutherland.²¹⁸ Ademais, para além do ataque ao processo cognitivo da criminalidade, fundamental na Teoria da Associação Diferencial, existe o risco de negação da própria teleologia da obra, ao tratar criminosos de colarinho azul como se *white-collar* fossem, intensificando a seletividade penal.

IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O dinamismo da complexa sociedade contemporânea requer uma intervenção penal prudente e razoável, devidamente atenta às suas limitações sistemáticas. [1215] Os valores democráticos impõem à política criminal o dever de superar incoerências de modelos punitivos antinômicos, sobrepostos na realidade hodierna, para adequar-se aos ditames de garantia do Estado de Direito material. Neste contexto, o instituto do bem jurídico desempenha atividade essencial nas Ciências Criminas, devido ao seu vigor crítico e teleológico, como indicativo da razão de existir da norma proibitiva.

No que tange, especificamente, aos crimes contra a ordem tributária é mister um olhar atencioso para a forma como está cristalizado o ilícito no artigo 1º da Lei 8.137 de 1990, de maneira a perceber a possibilidade de cometimento do delito, além dos *white-collar*, por uma considerável gama de agentes diversos destes. A presunção absoluta que a criminalidade fiscal é típica e exclusiva de criminosos do colarinho branco – carecendo um tratamento específico, de maneira a combater energicamente seus privilégios – pode levar a intensificação da vulnerabilidade do rol de *blue collar*, que tradicionalmente praticam este crime.

²¹⁵ CORREIA. (n. 39), p. 22; HERRERO HERRERO. (n. 64), p. 588; BANDEIRA. (n. 37), p. 32.

²¹⁶ MANNHEIM. (n. 166), p. 754.

²¹⁷ SANTOS. (n. 168), p. 68.

²¹⁸ KAISER. (n. 197), p. 359.

BIBLIOGRAFIA CITADA

ÁLVAREZ-URÍA, Fernando. *Prólogo*. In: SUTHERLAND, Edwin. El delito de cuello blanco. Madrid: La piqueta, 1999. p.11-53.

ANTOLISEI, Francesco. *Manuale di diritto penale. Legi complementari*. Milão: Giuffrè editore, 2001. v. II.

ATALIBA, Geraldo. Direito penal tributário. *Revista de direito tributário*. n. 64. São Paulo: Malheiros, 1994.

AZEVEDO, Rodrigo Ghiringhelli de. *Tendências do controle penal na modernidade periférica: as reformas penais no Brasil e na Argentina na última década*. Tese de doutoramento da Faculdade de Ciências Sociais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BANDEIRA, Gonçalo Nicolau Cerqueira Sopas de Melo. *Responsabilidade penal económica e fiscal dos entes colectivos: à volta das sociedades comerciais e sociedades civis sob a forma comercial*. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

BANDINI, Túlio; GATTI, Uberto; MARUGO, Maria Ida; VERDE, Alfredo. *Criminologia: Il contributo della ricerca alla coscienza del crimine e della reazione sociale*. Milão: Dott. A. Giuffré editore, 1991.

BARATTA, Alessandro. Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamentos de uma teoria do bem jurídico. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. a. 2. n. 5. p. 5-24.

_____. *Criminologia crítica e crítica do direito penal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Instituto Carioca de Criminologia, 2002.

BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo*. Barcelona: Paidós, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, Anselmo. O crime econômico na perspectiva filosófico-teológica. In: *Revista portuguesa de ciências criminais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. a.10. f.1. p.7-35.

BOSCHI, José Antonio Paganella. *Das penas e seus critérios de aplicação*. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2000.

BUSTOS RAMÍREZ, Juan. *Bases críticas de un nuevo derecho penal*. Bogotá: Themis editorial, 1982.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Interesse público*. Porto Alegre: Notadez, 2005. a. VI. n. 26. p. 159-196.

CALLEGARI, André Luís. *Direito penal econômico e lavagem de dinheiro: aspectos criminológicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Estado de Direito. Estado de direito. Cadernos democráticos*. Lisboa: Gradiva, 1999.

CARVALHO, Salo. A ferida narcísica do direito penal (primeiras observações sobre as (dis)funções do controle penal na sociedade contemporânea. *A qualidade do tempo: para além das aparências históricas*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004. p.179-211.

CASALTA NABAIS, José. O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação. *Boletim da faculdade de direito*.Coimbra: Gráfica Coimbra, 2003. p. 1057-1119.

CERNICCHIARO, Luiz Vicente. Direito penal tributário – observações de aspectos da teoria geral do direito penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995. a. 3. n. 11.

CORREIA, Eduardo. Introdução ao direito penal económico. *Revista direito e economia*. Coimbra: Coimbra editora, 1977. n. 3. p. 3-33.

COSTA ANDRADE, Manuel da. A “dignidade penal” e a “carência de tutela penal” como referências de uma doutrina teleológico-racional do crime. *Revista portuguesa de ciência criminal*. Lisboa: Editorial aequitas, 1992. a. 2, f. 2. p. 173-205.

_____. *A nova lei dos crimes contra a economia (Dec-lei nº 28/84 de 20 de janeiro) à luz do conceito de bem jurídico*. Coimbra: Centro de Estudos Judiciários. Separata da 1º edição do ciclo de estudos de direito penal econômico, 1985.

D’AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade e Crimes Omissivos Próprios. Contributo à compreensão do crime como ofensa ao bem jurídico*, Studia Iuridica n.85. Coimbra: Coimbra Editora, 2005.

DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis. *A racionalidade das leis penais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

ELBERT, Carlos Alberto. *Manual básico de criminologia*. Porto Alegre: Ricardo Lenz, 2003.

FARIA COSTA, José de. *Direito penal econômico*. Coimbra: Quarteto editora, 2003.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de e COSTA ANDRADE, Manuel da. *Criminologia. O homem delinqüente e a sociedade criminógena*. Coimbra: Coimbra editora, 1997.

_____. Problemática geral das infrações contra a economia nacional. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 64-98.

FIGUEIREDO DIAS, Jorge de. *Questões fundamentais do direito penal revisitadas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

_____. Para a dogmática do direito penal secundário. Um contributo para a reforma do direito penal econômico e social português. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 11-63.

_____. *Direito penal. Parte geral. Questões fundamentais da doutrina geral do crime*. Coimbra: Coimbra editora, 2004.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. *Leis penais especiais e a sua interpretação jurisprudencial*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FRANZ, Marie-louise von. *Adivinhação e sincronicidade: a psicologia da probabilidade significativa*. São Paulo: Cultrix, 1980.

GAUER, Ruth Maria Chittó. *A modernidade portuguesa e a reforma pombalina de 1772*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1996.

GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização reflexiva. Política, tradição e estética na ordem social moderna*. São Paulo: UNESP, 1997.

GOLDBLATT, David. *Teoria social e ambiente*. Lisboa: Instituto Piaget, 1996.

HASSEMER, Winfried. El destino de los derechos del ciudadano en un derecho penal “eficaz”. *Estudios penales y Criminológicos XV*. Santiago de Compostela: 1992. n. 71, p. 183-198.

_____. *Três temas de direito penal*. Porto Alegre: ESPM, 1993.

HERRERO HERRERO, Cesar. *Criminologia*. Madrid: Dykinson, 1997.

JUNG, Carl Gustav. *Sincronicidade*. 11ªed. Petrópolis: Editora Vozes, 2002.

KAISER, Günther. *Criminologia: una introduzione ai suoi principi*. Milão: Dott. A. Giuffré editore, 1985.

LOPES JUNIOR, Aury. *Introdução crítica ao processo penal*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.

LUISI, Luiz. *Os princípios constitucionais penais*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2003.

MACHADO, Carla; AGRA, Cândido. *Insegurança e medo do crime: da ruptura da sociabilidade à reprodução da ordem social*. Coimbra: Coimbra editora, 2002. a.12. f.1. p.79-101.

MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO, Hugo de Brito. A ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. n. 44.

_____. *Curso de direito tributário*. 23.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MANNHEIM, Hermann. *Criminologia comparada*. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1985.

MARTOS NUÑEZ, Juan Antonio. *Derecho penal económico*. Madrid: Editorial Montecorvo, 1987.

MAURACH, Reinhart e ZIPF, Heinz. *Derecho penal: parte general*. Buenos Aires: Astrea, 1994. t.1.

MENDOZA BUERGO, Blanca. *El derecho penal en la sociedad de riesgo*. Madrid: Civitas, 2001.

MIR PUIG, Santiago. *El derecho penal en el Estado social y democrático de derecho*. Barcelona: Ariel, 1994.

MORAES, Suzane de Farias Machado. O prévio esgotamento da via administrativa como condição para a ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. n. 97.

MUNÔZ CONDE, Francisco. *Direito penal e controle social*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NELKEN, David. White-Collar Crime. *The Oxford handbook of criminology*. 2.ed. Nova Iorque: Oxford University Press, 1997. p. 893-924.

OST, François. *O Tempo do direito*. Lisboa: Instituto Piaget, 1999.

PALAZZO, Francesco. Bene giuridico e tipi di sanzioni. *L'indice penale*. Padova: Cedam, 1992. a. XXVI. p. 209-230.

PIMENTEL, Manoel Pedro. Introdução ao estudo do direito penal tributário. *Ciência penal*. São Paulo: José Bushatsky editor, 1974. v. 2. p. 37-59.

PINTO, Emerson de Lima. *A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O crime fiscal*. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1998.

ROCHA FILHO, João Bernardes da. *Física e psicologia: as fronteiras do conhecimento científico aproximando a física e a psicologia Junguiana*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003.

RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para uma fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 181-191

_____. Política criminal – novos desafios, velhos rumos. *Lieber discipulorum para Jorge Figueiredo Dias*. Coimbra: Coimbra editora, 2003. p. 207-234.

ROXIN, Claus. *Política criminal y sistema del derecho penal*. Barcelona: BOSCH, 1972.

_____. *Derecho penal: parte general. Fundamentos. La estructura de la teoria del delito*. Madrid: Civitas, 2003.

RUIVO, Marcelo Almeida e BRAGA, Vinicius Gil. O princípio constitucional da proporcionalidade: um instrumento de resistência à expansão do direito penal. *Revista transdisciplinar de ciências penitenciárias*. Pelotas: Educat, 2003. v.2. n. 1. p. 179-200.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. Tipicidade no direito penal econômico. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996. a. 85. v. 725. p. 407-423.

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

SANTOS, Claudia Cruz. O crime de colarinho branco, a (des)igualdade e o problema dos modelos de controlo. *Temas de direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 192-222.

_____. *O crime de colarinho branco (da origem do conceito a sua relevância criminológica à questão da desigualdade na administração da justiça penal)*. Coimbra: Coimbra editora, 2001.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumens Júris, 2003.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *A expansão do direito penal: aspectos de política criminal nas sociedades pós-industriais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. *Bem jurídico-penal e engenharia genética humana. Contributo para a compreensão dos bens jurídicos supra-individuais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

In: COSTA, José de Faria; SILVA, Marco Antonio Nascimento da. *Direito Penal, Direito Processual Penal, e Direitos Fundamentais: visão luso-brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p.1177-1215.

A paginação da versão original (publicação impressa) consta indicada, ao longo do texto, entre colchetes.

SUTHERLAND, Edwin. *White-Collar Crime – The Uncut Version*. New Haven: Yale University Press, 1983.

_____. The white collar criminal. *El delito de cuello blanco*. Madrid: La piqueta, 1999. p. 330-338.

_____. La delincuencia de las grandes empresas. *El delito de cuello blanco*. Madrid: La piqueta, 1999. p. 311-329.

TIEDEMANN, Klaus. Estado actual y tendencias de la ciencia jurídico-penal y de la criminología en la república federal alemana. *Cuadernos de política criminal*. Madrid: Perez Galdós, 1981. p. 265-278.

_____. Constitución y derecho penal. *Revista española de derecho constitucional*. Madrid, 1991. a. 11. n. 3. p. 154-171.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. *Justiça social princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

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

TORRÃO, Fernando. Os novos campos de aplicação do direito penal e o paradigma da mínima intervenção (perspectiva pluridisciplinar). *Lieber discipulorum para Jorge Figueiredo Dias*. Coimbra: Coimbra editora, 2003. p. 331- 362.

TUCCI, Rogério Lauria. Breve estudo sobre a ação penal relativa a crimes contra a ordem tributária. *Revista do advogado*. São Paulo: AASP, 1998. v.53. p. 7 –17.