

Limites imanentes ao direito penal econômico e empresarial nos crimes tributários: política criminal e interpretação jurisprudencial.
Limits to economic and business criminal law in tax crimes: criminal policy and jurisprudential interpretation.

José Maria Panoeiro¹

Henrique de Sá Valadão Lopes²



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Resumo: Analisa o presente artigo a política criminal desenvolvida para os crimes tributários e seus reflexos na interpretação jurisprudencial dos dispositivos limitadores da criminalização dela própria derivados. Indaga-se da existência de limites interpretativos para os tribunais e juízes ou de sua ampla possibilidade de conformação da própria política por meio do processo de interpretação. Qual seria o quadro mais adequado para o fim de combater o ilícito e fomentar comportamentos em conformidade com a lei.

Palavras-chave: Direito Penal Econômico e Empresarial – Crimes Tributários – Política Criminal – Interpretação jurisprudencial.

Abstract: This article analyzes the criminal policy developed for tax crimes and their reflexes in the jurisprudential interpretation of the limiting devices of the criminalization of itself derived. It is asked about the existence of interpretative limits for the courts and judges or their wide possibility of conformation of the policy itself through the interpretation process. What would be the most appropriate framework for combating illicit and promoting law-a-line behaviour.

¹ Mestre e Doutor em Direito Penal pela UERJ. Membro do Ministério Público Federal (Procurador da República). Pesquisador do CPJM-UERJ. Grupo de Trabalho sobre Crimes Tributários e Fiscais da 2ª Câmara de Coordenação e Revisão do MPF (2016/2018). Professor de Direito Penal.

² Membro do Ministério Público Federal (Procurador da República) e especialista em Direito pela Escola Superior do Ministério Público da União. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Integra o GALD-CFIF-SFN (Grupo de Apoio em Lavagem de Dinheiros, Crimes Fiscais, Investigação Financeira e Contra o Sistema Financeiro Nacional) da 2ª Câmara de Coordenação e Revisão do MPF.

Keywords: Economic and Business Criminal Law - Tax Crimes - Criminal Policy - Jurisprudential Interpretation.

1. Introdução

Em Direito penal a aplicação da lei significa o pronunciamento acerca de uma pena, tendo por base um fato que se encontra definido como comportamento típico por meio de elementos abstratos no tipo penal.¹ Em sede penal econômica tal fato não é diferente, embora o aspecto multifacetário da regulação econômica possa ter uma relevância maior em termos de tensionamento do próprio Direito Penal.

A existência, portanto, de distintos âmbitos de regulação que idealmente guardariam uma coerência entre si, parecem não conduzir à conclusão de que um pretense caráter unitário da antijuridicidade lastreada na teoria da unidade do ordenamento jurídico. Trata-se mais de uma aspiração sistemática do que propriamente uma realidade normativa², afinal, o confronto do Direito Penal com outros setores põe em evidência supostas contradições. Algumas ações irrelevantes no âmbito civil são delitivas para o Direito Penal, ainda que isso possa aparentar uma censurável contradição regulatória (omissão de socorro, v.g.).

Ao se destacar o Direito Penal Econômico do Direito Administrativo, aquele surge como disciplina independente possibilitando uma compreensão mais refinada do Direito Penal Econômico, que a utiliza como substrato.³ Sem que se distancie desse pressuposto, parece adequado comungar com um significado mais amplo onde o Direito Penal Econômico moderno que se apresenta como disciplina específica da parte especial do Direito Penal, composto de condutas desenvolvidas em torno da atividade econômica e empresarial, visando a proteção à esfera socioeconômica, bem como de todos os grupos de interesses legítimos a ela circunscritos.⁴

¹ JESCHECK, Han-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de Derecho Penal, Parte General*; Traducción de Miguel Olmedo Cardenete. Quinta Edición. Granada: Editorial Comares, 2002, p. 163.

² POLAINO NAVARRETE, Miguel. *Lecciones de Derecho Penal, Parte General, Tomo II*. 2.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2016, p. 153 e segs.

³ TIEDEMANN, Klaus. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidade*, Traducido por Manual Abanto Vázquez. 2.ed. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2007, p. 2.

⁴ CARPIO BRIZ, David. Concepto y contexto del Derecho Penal Económico. In: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor. *MANUAL DE DERECHO PENAL ECONÓMICO Y DE EMPRESA*.

Não se deve olvidar, todavia, que neste âmbito ocorre uma sobreposição regulatória e sancionatória em clara aproximação entre Direito Penal e Direito Administrativo Sancionador.⁵ Deste modo, a instância administrativa pode concorrer validamente com a instância penal sem que isso importe em qualquer tipo de contradição ou *bis in idem*.⁶ A diversidade de objetos e cognições em ambas leva a refutar a tese de criação de uma suposta “dupla verdade”⁷, uma vez que o *bis in idem* pressuporia um duplo apenamento criminal e não entre instâncias diversas. Desse quadro podemos alinhar duas premissas. A primeira, de que a existência de um duplo ambiente sancionatório não gera contradição no ordenamento jurídico e a conclusão por parte da instância extrapenal não condiciona, ou não deveria condicionar, a instância penal. É o que ocorre, por exemplo, no Código Penal Espanhol onde a descoberta do delito tributário no âmbito das apurações administrativas autoriza a deflagração da persecução penal sem que haja paralisação da instância extrapenal.⁸ As instâncias concorrem na apuração do fato, todavia não exclui a possibilidade de ajuste do valor da cota defraudada apurada na instância administrativa ao que restou demonstrado no processo penal. Parece haver, pois, clara preferência à instância criminal.

Nada obstante, como já se advertiu, não é infrequente que a instância administrativa busque impor sua compreensão do fato ao Judiciário, o que pode ocorrer tanto para criminalizar um comportamento, quanto para advogar sua atipicidade.⁹ No Brasil, o condicionamento da persecução penal por crimes tributários ao lançamento definitivo do tributo na esfera administrativa, que resta consolidado na Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, não deixa de expressar esse tipo de condicionamento, ainda que por iniciativa do próprio Judiciário.

PARTE GENERAL Y PARTE ESPECIAL (Adaptado a las LLOO 1/2015 y 2/2015 de Reforma del Código Penal). Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados, Tomo 2. Valencia: Tirant lo blanch, 2016, p. 17.

⁵FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. Sobre a “Administrativização” do Direito Penal na “Sociedade do Risco”. Notas sobre a Política Criminal no Início do Século XXI. In: PALMA, Maria Fernanda [El al] *Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso de Pós-Graduado de Aperfeiçoamento*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 25-27.

⁶Sobre o tema o Superior Tribunal de Justiça: Dada a autonomia das instâncias, a decisão administrativa favorável não tem o condão de desconstituir decreto penal condenatório. (HC 24063 / SP, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, SEXTA TURMA, DJ 29/09/2003 p. 353).

⁷ESPEJO POYATO, Isabel. Isabel. *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2013, p.266.

⁸Artículo 305. 5.

⁹QUINTERO OLIVARES, GONZALO. Estado actual de la teoría del delito y Derecho penal económico. DEMETRIO CRESPO, Eduardo (Director); DE LA CUERDA MARTÍN, Mónica, DE LA TORRE GARCÍA, Faustino García (Coordinadores). *DERECHO PENAL ECONÓMICO Y TEORÍA DEL DELITO*. Valencia: Tirant lo blanch, 2020, p. 49-50.

A segunda reside no fato da compreensão adequada do processo de criminalização por meio de tipos penais econômicos depender da correta leitura dos preceitos extrapenais que dão sentido à incriminação. Não há crime tributário sem tributo, porém, a interpretação de tais disposições não pode abstrair vetores criminológicos e de política criminal. O postulado “*nullum crime sine lege*” é a um só tempo um requisito para combater com sucesso o crime e um limite ao *jus puniendi* no Estado de Direito.¹⁰ Em síntese, se a criminalização de determinado comportamento expressa, ao nível do princípio da legalidade, uma manifestação político-criminal, parece intuitivo que a interpretação daquela não possa se dar de forma desvinculada dessa. Do contrário permitir-se-ia a inclusão no âmbito de fatos típicos de condutas tratadas como indiferentes na manifestação político-criminal ou, por outro lado, de retirar do âmbito criminal condutas para as quais existe decisão política no sentido da criminalização.

Permeando essa compreensão é preciso ter presente que a finalidade última do Direito não é o bem do homem em si mesmo e desconectado de seus semelhantes, mas o bem comum, da sociedade em que ele convive com os outros homens.¹¹ Nesse contexto, importa ao âmbito da compreensão das condutas qualificadas como delitos econômicos não apenas a compreensão do substrato normativo imediato, seja econômico ou penal, mas a própria tábua axiológica de valores que se infere da Ordem Econômica Constitucional. Desta são extraídos os postulados legitimadores da conformação ideológica do sistema econômico.¹²

Torna-se premente reforçar que a Justiça é o suporte normativo da vida comunitária e indica o dever para com outrem (*justitia est ad alterum*); o seu conteúdo consta da fórmula latina que o sintetizou: *jus suum quique tribuere* (dar a cada qual o que lhe pertence, ou o seu direito).¹³ Em termos de um sistema sancionatório, como o é na Justiça criminal, significa que punir o autor de um delito e absolver o inocente são postulados fundamentais à sua boa funcionalidade. O presente artigo tem por escopo refletir sobre o estado da arte relativo ao regime jurídico dos crimes tributários no Brasil. Para tanto se estabelece um recorte específico,

¹⁰ ROXIN, Claus; Traducción por Diego-Manuel Luzon Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. *Derecho penal: Parte General, Tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito* Madrid: Civitas, 1997, p. 224.

¹¹ FERREIRA, Manuel Cavaleiro de. *Lições de Direito Penal: Parte Geral: I A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982. II Penas e Medidas de Segurança*. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 17.

¹² SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Direito Econômico*. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 4.

¹³ FERREIRA, Manuel Cavaleiro de, op. cit., p. 16.

a existência de causas de suspensão da pretensão punitiva (parcelamento tributário) e de extinção da punibilidade (pagamento do tributo).

As reflexões se dirigem, portanto, à necessária compreensão dos aspectos criminológicos, de política criminal e de vetores da ordem econômica constitucional para uma coerente atividade interpretativa por parte do Poder Judiciário. Não se deve olvidar, portanto, que a própria ordem econômica aponta que seu fim último é a promoção da Justiça Social.¹⁴ O centro gravitacional está, portanto, na decisão político-criminal de criminalizar a conduta de descumprimento doloso e fraudulento do dever de pagar de tributos. Em síntese, admitida a existência de um dever fundamental de pagar tributos¹⁵, a fonte principal para a promoção da justiça social proclamada na Carta Constitucional de 1988 e criminalizados determinados comportamentos em torno dele, há limites interpretativos dos benefícios legais outorgados ao autor de sonegação fiscal? Em outros termos: existe um limite interpretativo à jurisprudência de sorte a preservar a coerência de um sistema punitivo onde o delito há de ser reprimido e a atuação conforme a lei estimulada, inclusive no âmbito penal econômico?

2. A crise da lei penal e o direito penal econômico.

A lei, postulado maior de um Estado de Direito, que tem na figura de um legislador racional por excelência¹⁶, uma construção filosófica derivada da própria racionalidade da ilustração, parece cair em descrédito atualmente. A construção dessa figura, máxime para a busca da consolidação da vontade da coletividade e da submissão de todos à um tratamento isonômico, tinha por premissa eliminar as múltiplas fontes de produção normativa, acabar com a obscuridade e variabilidade do direito consuetudinário e da jurisprudência, materializando o império da lei escrita.¹⁷ A par dessa suposta racionalidade da lei, a consolidação, após a II Guerra Mundial, de uma dogmática constitucional ampla em princípios conformadores da legislação ordinária, inclusive penal, parecia criar um ambiente de resguardo de garantias individuais ao mesmo tempo em que dirigia sua eficácia protetiva a bens jurídicos transindividuais igualmente portadores de dignidade penal.

¹⁴ Art. 170, *caput*, Constituição Federal.

¹⁵ FELDENS, Luciano. *A Constituição Penal: A dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 206-210.

¹⁶ BECERRA MUÑOZ, José. *La toma de decisiones en política criminal: Bases para un análisis multidisciplinar*. Valencia: Tirant lo blanch, 2013, p. 34.

¹⁷ *Idem*.

Não obstante, parecemos viver um momento de crise, em especial da lei penal. E isso não se deve, como pode parecer, a uma pretensa expansão do Direito Penal que é alvo de crítica por parte de um setor dogmático.¹⁸ Apesar disso, ao menos na quadra penal econômica, parece existir um evidente contraste, ao menos a nível dogmático e jurisprudencial, acerca daquilo que é o binômio essencial do Direito Penal, o delito e a pena.

El binomio esencial del Derecho penal viene integrado por la pareja de conceptos delito/pena. El delito es el presupuesto conceptual y el fundamento jurídico de la sanción penal, y la pena es la legítima consecuencia jurídica del delito, esto es, la sanción punitiva que se impone al acto delictivo. [...] El delito y la pena son dos conceptos antagónicos entre sí, pero que al propio tiempo se muestran interdependientes y correlativos reciprocamente. Ello significa, por un lado, que delito y pena se contraponen conceptualmente en cuanto categorías antitéticas, de manera que uno es el reverso del otro. Pero, por otro lado, también significa que uno no puede ser explicado sin el otro, es decir, que ambos conceptos se exigen mutuamente.¹⁹

Não existe um delito sem que seja sancionado por uma pena e nem uma pena que não tenha como antecedente lógico um delito.²⁰ Destarte, a pena é um potente motivador da obediência às leis que regulam nossa convivência. Ela é a segunda mais importante instituição da Parte Geral do Direito Penal, a primeira é o delito.²¹

En sus líneas más generales, la pena debe ser entendida como la consecuencia – u la consecuencia jurídica, más precisamente – del delito, y son infinitas las definiciones que, en su dimensión material, se han formulado acogiendo el concepto de pena, no solo por el Derecho penal [...] Según Hobbes la pena es “un mal inflingido por la autoridad pública a quien ha hecho u omitido lo que esa misma autoridad considera una transgresión de la ley, a fin de que la voluntad de los hombres esté, por ello mismo, mejor dispuesta a la obediencia.”²²

Assim sendo deliberada politicamente a qualificação de um dado comportamento como delituoso e a ele atribuída uma pena, não podem a doutrina e a jurisprudência, sem traição à lógica e à racionalidade, construir soluções à margem da lei e que não foram objeto de

¹⁸ Sobre a crítica em questão: SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da Criminologia à Política Criminal: Direito Penal Econômico e o novo Direito Penal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político criminais e dogmáticas*. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 124-126.

¹⁹ NAVARRETE, Miguel Polaino. *Lecciones de Derecho Penal*, Parte General, Tomo II. 2. ed. Madrid: tecnos, 2016, p. 17.

²⁰ *Idem*.

²¹ ROSAL, M. Cobo Del; ANTÓN, T.S. Vivés. *Derecho Penal*, Parte general. 5. ed. Valencia: Tirant lo Blanch libros, 1999, p. 795.

²² *Idem*.

deliberação. Tomado em outros termos, nas sociedades modernas, organizadas sob a forma democrática, a lei deve, ou deveria, expressar a vontade da coletividade fixando as condições de subsistência do próprio grupo. Assim haveria de ser por uma simples razão, o Direito se liga às sociedades humanas pela justa razão das necessidades fundamentais do homem para garantir-lhe um ambiente seguro e dentro do qual o Estado organizado velará pelo cumprimento das regras de coexistência social.²³

O fato que se apresenta contrário à norma do Direito, porque ofende ou põe em perigo o objeto de sua proteção, forma o ilícito jurídico, cuja espécie mais grave é o ilícito penal, que viola as mais fundamentais entre as leis da convivência. Compreende-se, então, que o Estado se arme contra esses fatos com a mais severa das sanções, que é a pena, e procure, por meio dessa e de outras medidas, combatê-los, prevenindo-os ou reprimindo-os, por necessidade de defesa social. Defesa social que se resolve, em suma, na proteção de bens jurídicos essenciais, de condições que a vida coletiva reclama que sejam respeitadas e por isso recebem a tutela do Direito. O conjunto de normas jurídicas que regulam a atuação estatal nesse combate ao crime é o Direito Penal. Nele se definem fatos puníveis e se cominam as respectivas sanções.²⁴

Contudo, apesar da clareza solar quanto à necessidade de um sistema punitivo que reprima os comportamentos lesivos a relevantes interesses da coletividade, como o é a sonegação fiscal, muito se tem advogado em desfavor da pena de prisão e, conseqüentemente, do próprio Direito Penal.

Os poderes do Estado capitalista, os órgãos midiáticos e os partidos políticos divulgam uma cultura de medo e de insegurança, propagam discursos repressivos e punitivistas, propõem políticas públicas paranoicas de segurança e prevenção, como denuncia Vera Malaguti Batista - e nenhum programa oficial de educação, de saúde, de emprego e de salário capaz de erradicar a pobreza da população das periferias urbanas, a violência estrutural primária que condiciona e explica a violência individual, objeto exclusivo da preocupação oficial. A legislação penal cria novos crimes de perigo, introduz formas de punição antecipada, institui medidas cautelares, investigatórias, probatórias e prisionais, acompanhadas da exclusão/redução de princípios penais e garantias processuais e constitucionais dos acusados. O resultado é a tendência mundial de expansão geométrica da população carcerária do sistema econômico neoliberal globalizado, complementada pela indústria privada do encarceramento, com a privatização de presídios e as novas empreitadas de exploração lucrativa do trabalho carcerário.²⁵

²³ BRUNO, Anibal. *Direito Penal, Parte Geral, Tomo Iº*. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 25.

²⁴ BRUNO, Anibal, op.cit., p. 25-26.

²⁵ SANTOS, Juarez Cirino. *Criminologia: contribuição para crítica da economia da punição* [livro eletrônico]. 1. Ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2021, p. 397-398.

O discurso unilateral e quase incontrastável no sentido de que a pena privativa de liberdade – a principal e mais grave modalidade de pena, ressalvada a excepcionalíssima pena de morte - estaria em estado falencial, ecoa muito forte (“*prision does not work*”).²⁶ Não obstante existem vozes que transcendem o tempo ao criticar: “*como a pena de prisão não cumpre sua finalidade regeneradora, então, como “solução”, vamos soltar todo mundo. É por essa razão que aqueles que deviam estar atrás das grades andam pelas ruas a praticar crimes ao passo que o homem de bem vive cercado por grades em sua moradia*”.²⁷ Todavia, o discurso liberal, tal e qual um bumerangue, acaba se voltando contra seus autores, supostamente partidários de um Estado Social e Democrático de Direito. Detratores da pena de prisão parecem olvidar que sua crítica perpassa pela seletividade do sistema penal, com os pobres como potenciais destinatários dela e, como parece claro, pela impunidade da lesiva criminalidade econômica.

o grande mérito histórico de Sutherland é a identificação social e o estudo científico da criminalidade do colarinho-branco, publicado em 1949 sob o título *White-collar criminality*, descrevendo a criminalidade do poder econômico e político, com a utilização do aparelho econômico da empresa ou do poder político do Estado, que produz intenso dano à economia, à saúde e à vida dos cidadãos e que se caracteriza pela impunidade.²⁸

Entretanto, como é sabido, a criminalidade econômica, aquela praticada sem violência, é a beneficiária primeira de tal discurso apesar dos enormes gravames que causa à coletividade. São esses gravames os responsáveis por impedir que o Estado Social se realize, ao menos no que toca os crimes tributários, ante a privação de recursos necessários às mais variadas políticas públicas. Como conjugar um Direito Penal que se pretende menos gravoso com a necessidade de intimidação que deve decorrer da pena? Como escapar de uma dinâmica em que a pena no delito econômico se reduz à perda patrimonial diluindo-se no risco da própria atividade empresarial?

Paralelamente a esse quadro, desde os anos noventa do século passado, a dogmática penal vem se ocupando para agrupar sistematicamente um corpo jurídico relativo à toda

²⁶ SACK, Fritz. Economización del ámbito de la criminalidade y su control. In: Eugenio Raúl ALBRECHT, Hans-Jörg; SIEBER, Ulrich; SIMON, Jan-Michel; SCHWARZ, Felix. Criminalidad, evolución del Derecho penal y crítica al Derecho penal em la actualidad. Buenos Aires: Del Puerto, 2009, p. 327.

²⁷ HAMILTON, Sergio Demoro. O Custo Social de uma Legislação Penal Excessivamente Liberal. In: *Processo Penal: Reflexões*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002, p.231.

²⁸ SANTOS, Juarez Cirino. Criminologia: contribuição para crítica da economia da punição [livro eletrônico]. 1. Ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2021, p. 148-149.

regulação jurídica do setor econômico, o que deu lugar ao reconhecimento de um Direito econômico que seria substrato, na parte penal, de um Direito Penal Econômico.²⁹ Esse traço característico, em oposição à criminalidade clássica oriunda da Ilustração, aquela baseada no núcleo vida-propriedade e na ocorrência de dano ou lesão³⁰, faz do Direito Penal Econômico um âmbito onde as decisões político criminais e a aplicabilidade concreta das normas penais não pode abstrair o substrato regulatório básico. Tomada de forma exemplificativa, nem toda venda de valores mobiliários por parte de detentor de uma informação privilegiada há de ter lugar no delito de *insider trading* (Art. 27-D da Lei nº 6.385/76³¹). Tão somente se enquadra no modelo legal aquele uso de informação privilegiada que se traduza em assimetria informacional relativa ao valor mobiliário negociado. Todavia, nem sempre existe uma capacidade da jurisprudência lidar com as sensíveis questões interpretativas que envolvem os delitos econômicos.

O confronto com os delitos do Direito Penal clássico expõe a tensão imposta aos princípios do Direito Penal, como a retroatividade da lei penal mais benéfica. Ao cuidar do crime de furto e valorar a possibilidade de um tratamento mais benéfico em razão do valor da *res* (furto privilegiado), a jurisprudência entende por avaliar a lesividade da conduta ao tempo em que realizada.

1. Não se revela de reduzida expressividade financeira o valor da bicicleta subtraída pelo paciente - avaliada em R\$ 200,00 (duzentos reais) - **se levado em conta que o valor do salário-mínimo vigente à época dos fatos (28/4/08)** era de R\$ 415,00 (quatrocentos e quinze reais). (...) 4. Ordem denegada” (HC nº 118.028, Relator o Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe 17.12.2013). (sem grifo no original)

As instâncias antecedentes decidiram em harmonia com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, ao afastarem a aplicação do princípio da insignificância aos crimes de furto quando, embora de pequeno valor o bem subtraído, constata-se sua **expressividade quando confrontado com o valor do salário-mínimo vigente na data dos fatos.** (STF: HC 182712 / SP, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, DJe-069 DIVULG 23/03/2020 PUBLIC 24/03/2020) (sem grifo no original)

²⁹ MUÑOZ CONDE, Francisco. Principios político criminales que inspiran el tratamiento de los delitos contra el orden socioeconómica em el proyecto de Código Penal Español de 1994. In: PRADO, Luís Regis; DOTTI, René Ariel (Orgs.). Direito penal econômico e da empresa: Direito penal econômico. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, (Coleção Doutrinas Essenciais; v.2), p. 93-94.

³⁰ GARCÍA FALCONÍ, Ramiro. El bien jurídico y su recepción en el derecho penal económico. In GARCÍA FALCONÍ, Ramiro; GRACIA MARTÍN, Luis; SCHÜNEMANN, Bernd; TERRADILLOS BASOCO, Juan. *Derecho Penal Económico, Tomo I*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2012, p. 158.

³¹ BRASIL, Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

Entretanto, quando a apreciação se desloca para um delito econômico, no crime tributário, por exemplo, a aferição da lesividade da conduta passa a ser tomada, segundo interpretação jurisprudencial, pelo valor da execução fiscal, a apreciação é mais benéfica. Admite-se que a mudança do referencial para o interesse fiscal tornaria uma conduta, relevante ao tempo em que realizada, insignificante com o decorrer do tempo.

I – Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. **(STF: HC 118000 / PR , Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, DJe-182 DIVULG 16-09-2013 PUBLIC 17-09-2013)**

I - Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, atualizado pelas Portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda, que, por se tratar de normas mais benéficas ao réu, devem ser imediatamente aplicadas, consoante o disposto no art. 5º, XL, da Carta Magna. **(STF: HC 122213, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 27/05/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-113 DIVULG 11-06-2014 PUBLIC 12-06-2014)**³²

A distinção de tratamento operada na Suprema Corte entre o delito de classe baixa e o delito de classe alta, construída a partir de interpretação jurisprudencial, ainda que condicione instâncias inferiores³³ provoca outras perplexidades no tratamento de fatos similares. Na forma

³² Registre-se, todavia, existir no mesmo Tribunal precedente que nega a transposição critério do descaminho para delitos de sonegação fiscal, embora deixe claro que o montante do débito ultrapassa aquele patamar: HC 134982 AgR / SP, Rel. Min. ROBERTO BARROSO, PRIMEIRA TURMA, DJe 07-02-2017.

³³ 1. Considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, deve ser revisto o entendimento firmado, pelo julgamento, sob o rito dos repetitivos, do REsp nº 1.112.748/TO – Tema 157, de forma a adequá-lo ao entendimento externado pela Suprema Corte, o qual tem considerado o parâmetro fixado nas Portarias nº 75 e 130/MF – R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho. 2. Assim, a tese fixada passa a ser a seguinte: incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias nº 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. **(STJ: REsp nº 1.688.878/SP, Rel. Min. Min. SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, 3ª Seção, DJe: 04/04/2018)**; Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. **(STJ: Tema Repetitivo 157, DJe: 04/04/2018)**

dos elementos demonstrados, é possível concluir pela existência de uma insegurança no Direito Penal.³⁴

3. Direito penal, criminologia e política criminal empresarial

É sabido que o Direito Penal enquanto disciplina normativa pressupõe um conhecimento acerca da realidade que pretende disciplinar, sem ele suas normas perdem o sentido.³⁵ A missão e os limites do Direito Penal, que poderiam ser consolidados em torno de ideias como “*luta contra o crime*”, “*busca por uma retribuição justa*”, “*proteção de valores ético-sociais da ação e por extensão a proteção a bens jurídicos*”, “*proteção contra a violação de bens jurídicos*”, “*proteção da vida comunitária do homem*”³⁶ podem, atualmente, ser sintetizadas no compromisso irrenunciável de proteção a bens jurídicos como fim último do Direito Penal.³⁷ Alguns autores preferem especificar um pouco mais essa função no sentido de que busca a proteção de bens jurídicos e a prevenção dos ataques lesivos aos mesmos, ficando em segundo lugar, mais como uma consequência direta dessa função tutelar-preventiva, a vigência da norma.³⁸

Destarte, os limites da intervenção penal parecem traçados aprioristicamente a partir da Constituição, a quem coube por meio dos princípios³⁹, promover uma certa normativização das diretivas político-criminais.⁴⁰ O estado da arte do saber criminológico, após fortes influxos da criminologia crítica, que sublinhava o caráter exacerbado da proteção de interesses individuais

³⁴ No sentido de recusar que lei estadual possa atribuir efeito retroativo na interpretação da norma penal sob o prisma do princípio da insignificância, por força da competência da União para legislar sobre Direito penal: **STJ: HC 593133/SP, Rel. Min. LAURITA VAZ, DJe 24/03/2022**. Em sentido próximo, mas seguindo por outro caminho, o de que retroatividade benéfica diria respeito às normas penais em sentido estrito, não em relação a normas tributárias: **STJ: AgRg na RvCr 4.881/RJ, Rel. Ministro FELIX FISCHER, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2019, DJe 28/05/2019**.

³⁵ COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T.S.. *Derecho Penal, Parte General*. Valencia: Tirant lo blanch, 1999, p. 123.

³⁶ Neste sentido a síntese das posições, respectivamente, de Maurach, Bettiol, Welzel, Mayer e Jescheck: TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos do Direito Penal*. 5ed, 6ª tiragem. São Paulo: Editora Saraiva, 1999, p. 6-7.

³⁷ HEFENDEHL, Roland. *Uma teoria social do bem jurídico*. In Revista Brasileira de Ciências Criminais – RBCCRIM 87, 2010, p. 104.

³⁸ POLAINO NAVARRETE, Miguel. *Lecciones de Derecho Penal, Parte General, Tomo I. 5ª edición*. Madrid: Editorial Tecnos, 2021, p. 91.

³⁹ ROXIN, Claus; Traducción por Diego-Manuel Luzon Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. *Derecho penal: Parte General, Tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito* Madrid: Civitas, 1997, p. 55.

⁴⁰ PRADO, Luiz Regis. *Bem Jurídico-Penal e Constituição, 5ª Edição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 62.

na legislação penal como expressão do poder das classes dominantes, deságua no único sentido possível para a investigação criminológica nos dias atuais, a realização de uma justiça social e, portanto, uma melhor justiça penal.⁴¹

O Direito Penal e a Criminologia aparecem assim como duas disciplinas que tendem ao mesmo fim por meios distintos. O Direito Penal a partir do estudo das normas jurídico-penais. A Criminologia a partir do conhecimento da realidade. A crítica das normas em seu aspecto ideal, a crítica da realidade por elas reguladas, são complementares. Não é necessário dizer que desde tais abordagens não cabe falar em contraposição entre saber criminológico e saber normativo. O saber normativo completa o saber criminológico, e este, por sua vez, contribui para o melhor conhecimento das normas. Essa perspectiva de colaboração não é apenas adequada, é absolutamente necessária, pois a Ciência do Direito Penal não pode avançar se se limita a reflexão especulativa.⁴²

3.1 Criminologia empresarial e delinquência fiscal

Anteriormente à consolidação do conceito de delitos do colarinho branco, onde estão os crimes fiscais, Cesare Lombroso, pioneiro da criminologia, afirmava que o dirigente político que desejasse prevenir o delito deveria preocupar-se tanto com os perigos da riqueza, quanto com os da pobreza. E motivava seus argumentos no sentido de que o poder político se conseguia por meio do dinheiro e não pela espada, como já ocorrera, em outros tempos, na história. Prosseguia afirmando que essa guerra que se desenrolava era comercial, por meio do uso de ardis e enganos.⁴³

Foi, porém, com a substituição da expressão comportamento *criminaloid* (Ross) por crime do colarinho branco (Sutherland) e com a apresentação de suas características que se viu uma virada definitiva nos estudos criminológicos.⁴⁴ Em suas investigações Edwin Sutherland investigou as 70 maiores empresas norte-americanas num lapso retroativo de 45 anos quando evidenciou que, apesar da ocorrência de delitos, tais fatos não eram alcançados nos registros e estatísticas oficiais.⁴⁵ O cruzamento de suas investigações pelas instâncias criminal, civil e regulatória mostrava que a compreensão do fenômeno criminoso em questão não poderia

⁴¹ COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T., op. cit., p. 126-127.

⁴² COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T., op. cit. P. 127.

⁴³ FITOR MIRÓ, Juan Carlos. DELITO FISCAL. Un análisis criminológico. Valencia: Tirant lo blanch, 2018, p. 55.

⁴⁴ SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Direito Penal Empresarial: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do compliance. São Paulo: Editora LiberArs/CPJM, 2021, p. 27-28

⁴⁵ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, p.28.

abstrair a moldura empresária.⁴⁶ A ideia do pai (*Funding Father*) fundador da criminologia empresarial vem, entretanto, passando por sucessivas revisões, para identificar nessa criminalidade empresarial a conduta da empresa ou daqueles que são seus integrantes ou que em seu nome/benefício atuam.⁴⁷

Como parece claro, a empresa aparece por trás das graves lesões à interesses coletivos que são resguardados pelo ordenamento jurídico (ordem tributária, funcionamento do mercado de capitais, seguridade social, relações de consumo, patrimônio público). Tal fato não exclui que determinados agentes possam, isoladamente, realizar crimes neste âmbito, todavia os maiores gravames decorrem, por certo, de atividades empresariais. A multiplicidade de afetados e o comprometimento da própria regulação setorial dirigida à empresa restam frustradas por este tipo de delinquência econômica. Fato que a desloca do âmbito dos delitos patrimoniais comuns para uma quadra superior em lesividade.⁴⁸

A lesividade de tais comportamentos delituosos praticados por detentores do poder econômico, para além de grave e de todos os debates que suscita, aponta quase sempre, para a impunidade.

Segundo Lyra, os detentores de poder econômico dispõem de inúmeros recursos para inviabilizar a persecução penal, como a contratação de grandes advogados, a produção de provas e outras diligências difíceis e onerosas, a corrupção de agentes públicos, além de outras iniquidades que garantem a impunidade.⁴⁹

A decisão pela prática do comportamento criminoso no âmbito empresarial não deve olvidar perspectivas já consolidadas e referentes à este tipo de criminalidade complexa. A teoria da associação diferencial desenvolvida por Sutherland⁵⁰, inserida no contexto das teorias da aprendizagem social⁵¹, permite fixar algumas linhas que tornam possível o surgimento do delito: (1) O comportamento criminoso é aprendido. Não é inato, mas sim adquirido, quem não

⁴⁶ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, p.29.

⁴⁷ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, p.30.

⁴⁸ NÚÑEZ CASTAÑO, Elena. Cuestiones fundamentales de la parte general del Derecho penal económico y de la empresa: DIFERENCIACIÓN ENTRE DERECHO PENAL PATRIMONIAL Y DERECHO PENAL ECONÓMICO. GALÁN MUÑOZ, ALFONSO; NÚÑEZ CASTAÑO, Elena. *MANUAL DE DERECHO PENAL ECONÓMICO Y DE LA EMPRESA*. 3ª Edición. Valencia: Tirant lo blanch, 2019, p. 19-20

⁴⁹ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, p.33.

⁵⁰ SUTHERLAND, Edwin H. ; CRESSEY, Donald R. ; LUCKENBILL, David F. *Principles of Criminology*. 11th Ed. New York: General Hall, 1992, p. 88-90.

⁵¹ GARCÍA FALCONÍ, Ramon. *Nueva delincuencia y nuevos delincuentes: las teorías de la criminalidad económica* in FALCONÍ, Ramon García; SCHUNEMANN, Bernd; TERRADILLOS BASOCO, Juan María. *Derecho Penal Económico*, tomo I. 1. ed. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2012, p. 23.

é treinado no crime não inventa o comportamento criminoso. (2) O comportamento criminoso é aprendido em interação com outras pessoas num processo de comunicação; (3) A parte principal da aprendizagem do comportamento criminoso ocorre em grupos próximos e íntimos, inclusive no ambiente de trabalho (a empresa); (4) O aprendizado envolve técnicas para cometer o crime, os motivos e a racionalização das atitudes; e (5) Um certo impulsionamento na medida em que além de ser aprendida, a realização depende de definições favoráveis ou desfavoráveis ao cometimento do delito.⁵²

Sob tal perspectiva ambiente o corporativo, conforme as definições favoráveis ou desfavoráveis ao delito, induz o homem a assimilar a linguagem, as técnicas e as justificações, o que permite identificar tal ambiente como criminógeno ou não.⁵³ Na esteira da compreensão da complexa criminalidade econômica encontra eco, ainda, a teoria da escolha racional. Extraída do pensamento de Gary Becker e tomada como um referencial utilitarista bastante adequado ao *homo economicus*⁵⁴, ela permite compreender o delito cometido em benefício da empresa como uma escolha racional na busca pelo lucro. Destarte, ainda que se possa validamente questionar se o homem é movido exclusivamente por interesses econômicos ou, alternativamente, se paixões influenciam decisões econômicas, delitivas inclusive, tal fato não retira a validade das teorias da escolha racional nesta quadra investigatória. Parece certo que não vivemos em um mundo de *econs* - calculadores racionais de custos e benefícios -, mas tão somente faz com que elementos de economia comportamental devam ser trazidos para a análise do comportamento inadequado.⁵⁵

Se o cometimento do delito importa em riscos não calculados quando da decisão de empreender, por qual razão a empresa optaria pelo seu cometimento?

Outras explicações podem ser encontradas numa atuação de dirigentes voltada para a glorificação do êxito (Teoria da anomia, Merton)⁵⁶ em detrimento da realização concreta e conformada regularmente da atividade econômica. Tal fato abre espaço à produção de lucros artificiais por meio da superestimação de receitas e minimização de custos, atuação especulativa

⁵² SUTHERLAND, Edwin H. ; CRESSEY, Donald R. ; LUCKENBILL, David F, op. cit., nota 51.

⁵³ GIL VILLA, *Introducción a las teorías criminológicas. Por que rompemos con la norma*. Madrid: Editorial Tecnos, 2013, p. 46-47.

⁵⁴ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, p.40.

⁵⁵ THALER, Richard H.. *Comportamento inadequado: A construção da economia comportamental*. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2016, p. 19-23.

⁵⁶ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, p.43-45. Tomando em Merton a perspectiva de que criminosos do colarinho branco são pessoas acomodadas, avarentas e que tem desejos ilimitados: FITOR MIRÓ, Juan Carlos, op. cit., p. 57.

ou fraudulenta, o que propicia elevadas remunerações aos gestores. Ademais, a existência de oportunidades delitivas no âmbito da estrutura empresarial favorece a decisão no sentido do cometimento de crimes (possibilidade de celebrar um megacontrato com o poder público, de deixar de pagar vultosa parcela de imposto se adotado um expediente etc.).⁵⁷

Em síntese, sob o prisma da criminologia empresarial é preciso constatar que a empresa é um ambiente de aprendizagem social, local onde, embora os homens ali presentes mais se aproximem das figuras dos *econs*, pelo condicionamento finalístico da busca do lucro, existem variáveis que podem estimular a busca pelo ganho econômico em detrimento da governança corporativa ou da observância das leis. E isso se manifesta com maior intensidade diante de determinados momentos ou das possibilidades de negócios.

Nesse sentido, as empresas buscam alcançar o poder econômico, obtendo benefícios econômicos ao menor custo possível, em um espaço de tempo muito curto, buscando sua expansão, domínio de mercado e estabelecimento econômico como resultado de tudo isso. Isso implica que eles subordinam a lei aos seus interesses corporativos. Para explicar por que as empresas e seus diretores praticam atos criminosos em benefício corporativo, observamos a existência de uma regulamentação que premia a obtenção de lucros, colocando-os antes da legalidade, um isolamento social dos diretores, que interagem entre os pares, e a implementação de um sentimento de irresponsabilidade para com a sociedade em geral. Da mesma forma, destaca-se a separação entre acionistas e administradores como fator de incentivo ao comportamento criminoso, em aplicação da divisão de responsabilidades.⁵⁸

Se, por um lado, a sonegação fiscal é um meio ilegítimo de obtenção de recursos para a atividade econômica e, conseqüentemente, um impulsionador do lucro, a empresa, sob o prisma da ordem jurídica, não visa exclusivamente o lucro.

Todos precisamos respirar para viver, mas não vivemos para respirar. Da mesma maneira, a empresa tem de gerar lucros para investir e sobreviver. Mas não vive para lucrar. O lucro serve à empresa, mas a empresa não serve ao lucro. Além de gerar lucros para si e seus acionistas, a empresa tem responsabilidade para com funcionários, clientes e fornecedores, com o meio ambiente e as comunidades em que se insere. Tem de sujeitar-se às leis, pagar os impostos. O lucro da empresa não pode, portanto, ser gerado por sonegação ou falcaturias, nem à custa dos concorrentes. A concorrência desleal, além do dano ao erário público, desfigura o mais eficaz instrumento de mercado – a competição empresarial. A empresa moderna requer

⁵⁷ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, p.45-47.

⁵⁸ FITOR MIRÓ, Juan Carlos, op. cit., p. 56.

eficiência, produtividade, qualidade de produtos e serviços, e ela tem de atingi-las com ética e responsabilidade social.⁵⁹

Na perspectiva da ordem econômica, a sonegação fiscal gera um desequilíbrio entre concorrentes, facilita o surgimento de grupos econômicos maiores e supostamente mais eficientes, que acabam por absorver o mercado. Como se sabe, quanto maior é o poder econômico dentro de um mercado específico, menos operará com eficácia o princípio da livre concorrência. Tendencialmente os abusos poderão se tornar mais frequentes. Ademais, quanto maior o poder econômico de determinado grupo, maior sua influência no processo político e legislativo, o que pode consolidar uma ordem jurídica que favorece esse tipo de atuar criminoso em detrimento da atuação em conformidade.⁶⁰

Como em qualquer conduta criminosa, nas ações dos criminosos de colarinho branco são valorizados os custos de oportunidade da renda sonegada, as chances de ser detectado e punido e a maior ou menor aversão ao risco. Eles a realizam para conseguir algo que desejam.⁶¹

Outrossim, apesar de o corte empreendido por Sutherland dirigir-se a pessoas de elevada estatura social, a criminologia empresarial tem, desde a perspectiva de Edelhertz, trabalhado com a noção de que o crime do colarinho branco se caracteriza como um ato ou uma série de atos ilegais cometidos por meios não físicos e por fraude (engano) para obter dinheiro ou propriedade, para evitar o pagamento ou a perda de dinheiro ou propriedades, ou para obter proveito em negócios ou vantagens pessoais.⁶²

Destarte, a política criminal econômica a ser desenvolvida no âmbito dos delitos fiscais deve, por premissa, alcançar e limitar os benefícios outorgados de sorte que o móvel da conduta, o engano, a fraude, o descumprimento deliberado do dever de recolher o tributo, sejam adequadamente contidos e minimizado o impacto da conduta penalmente relevante.

⁵⁹ MOREIRA, Marcílio Marques. “Existe uma Ética do Mercado?”. *Revista do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial*, nº 10, ano 5, agosto de 2008. Fonte: http://www.etco.org.br/user_file/revista/etco_10.pdf - Acesso em: 22 jul 2013.

⁶⁰ No mesmo sentido: “Os efeitos da concentração de poder nas mãos de entidades dessa magnitude as tornam entidades autônomas em seu funcionamento, mesmo dominando o poder político. O que permite até certo ponto que eles não sejam afetados por controles externos. Detendo um poder econômico crescente, manipulam a opinião pública controlando a mídia e influenciam a política por meio do controle econômico em suas mais diversas formas, seja legal ou fora da lei.” (FITOR MIRÓ, Juan Carlos, op. cit., p. 56.)

⁶¹ FITOR MIRÓ, Juan Carlos, op. cit., p. 56-57.

⁶² FITOR MIRÓ, Juan Carlos, op. cit., p. 57.

3.2 Racionalidade da política criminal empresarial e análise econômica das normas penais empresariais

Quando se fala em política, segundo uma compreensão técnica, está a se referir à forma de governo do Estado, que se relaciona com a gestão, a partir de uma determinada esfera de poder, dos negócios públicos. Ela possui manifestações muito diversas segundo o tipo de atividade que é objeto da administração (política sanitária, política educacional, política de saúde pública, política econômica etc.). A política econômica, por exemplo, oferece uma perspectiva para a gestão dos recursos econômicos segundo o papel desempenhado pelo Estado (a forma como se admite a intervenção estatal na economia, a liberdade de empresa, as relações de trabalho, o regime de seguridade social, o regime fiscal, os subsídios etc.).⁶³ Uma dessas manifestações da política é a chamada política criminal. Ela designa a abordagem que, a partir da esfera estatal, é estabelecida para lidar com o fenômeno criminal desde a seleção de comportamentos que serão assim qualificados, como aspectos relacionados à segurança dos cidadãos, direitos dos acusados, a funcionalidade do sistema de justiça entre outros temas. A exposição do problema, a argumentação em torno das propostas passíveis se serem utilizada, desde a opção pela não criminalização ou descriminalização até a própria criminalização e criação de seu estatuto.⁶⁴ É um campo de decisões que deve informar aos operadores do direito, de sorte a não ampliar o que se pretendeu regular e nem restringir objetos do processo decisório.

Política criminal é aquele setor do conhecimento que tem como objeto o estudo do conjunto de medidas, critérios e argumentos que empregam os poderes públicos para prevenir e reagir frente ao fenômeno criminal.⁶⁵

Refletir, portanto, sobre uma política criminal para a delinquência econômica e empresarial significa não ignorar o conluio que muitas das vezes se manifesta entre os poderes político e econômico, que compartilham interesses e se protegem mutuamente.⁶⁶ Conluio este que se reflete em legislações mais brandas para a criminalidade dos poderosos e que, não bastasse isso, conta com alguma leniência por parte de uma parcela relevante do Judiciário.

Com efeito, em todos os momentos históricos e em todos os espaços geográficos, os grandes monopólios do poder econômico, político, social ou religioso, quando

⁶³ BORJA JIMÉNEZ, Emiliano CURSO DE POLÍTICA. CRIMINAL 3ª Edición. Valencia: Tirant lo blanch, 2021, p. 19.

⁶⁴ BORJA JIMÉNEZ, Emiliano, op. cit., p. 19-20.

⁶⁵ BORJA JIMÉNEZ, Emiliano, op. cit., p. 21.

⁶⁶ BORJA JIMÉNEZ, Emiliano, op. cit., p. 250.

abusaram do seu poder infringindo a lei, influenciaram decisivamente aqueles que têm o poder de lhes aplicar as regras de modo a evitar submeter-se a elas. E na medida em que historicamente o próprio Judiciário fez parte das estruturas tradicionais desse poder, pode-se entender que a Justiça não tem sido aplicada com o mesmo padrão a todos os cidadãos. Os poderosos têm tido mais oportunidades de violar a lei sem que lhes seja imposto qualquer tipo de responsabilidade criminal, seja porque (quase sempre), a ação penal nem sequer foi dirigida contra os infratores, seja porque, se processados, a desistência da causa (a anulação do processo, v.g.) ou a absolvição gratuita foram alcançadas.⁶⁷

A evolução de um Estado Liberal para um Estado Intervencionista faz surgir ao lado da delinquência relacionada ao patrimônio individual (roubo, furto, apropriação indébita e pequena fraude etc.), outros crimes de viés econômico que eram desconhecidos e tolerados.⁶⁸ Essa virada político-criminal demonstra a ruptura com o paradigma da propriedade privada como dogma absoluto e o modelo de mercado autorregulado como solução para todos os problemas econômicos da sociedade.⁶⁹ Ao lado da visão de que os ataques a ativos individuais deveriam ser severamente punidos, o Estado intervencionista que não confia na autorregulação dos mercados, intervém para garantir condições de funcionamento do próprio sistema econômico e resguardar certos interesses que lhe são próprios e permitem atuar, como a arrecadação fiscal.

O casamento entre política econômica (política fiscal, neste caso) e política criminal deve, portanto, ter em vista a união entre Direito e Economia, afinal, relações econômicas são fortemente influenciadas pelas normas jurídicas, inclusive penais. O modo como a empresa vai se organizar será fortemente influenciado pela regulação jurídica, como ocorre na vigente política criminal do Compliance.⁷⁰ Neste sentido, se assinala necessário estabelecer um ambiente de segurança jurídica onde a justiça penal não seja um obstáculo à livre iniciativa, mas que se possa reprimir aquelas atividades levadas a cabo com fraudes e coações.⁷¹

Sob uma perspectiva de análise econômica do Direito as normas penais precisam dissuadir as violações às regras de propriedade, pois tão somente assim a circulação da

⁶⁷ *Idem.*

⁶⁸ BORJA JIMÉNEZ, Emiliano, op. cit., p. 253.

⁶⁹ A crise dos *subprimes* (2008) demonstra o fracasso de um mercado livre de qualquer regulação estatal: RODRIGUES, Anabela Miranda. *Direito Penal Económico: Uma política criminal na era Compliance*. Coimbra, Almedina, 2019, p.13.

⁷⁰ SOUZA, Artur de Brito Gueiros, op. cit. nota 45, 73-89

⁷¹ TIEDEMANN, Klaus. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidade*, Traducido por Manual Abanto Vázquez. 2.ed. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2007, p. 37.

propriedade se fará com os menores custos de transação (Coase), facilitando o próprio desenvolvimento econômico.⁷² É de se notar que a premissa não parte de uma perspectiva estritamente liberal de propriedade senão da propriedade ajustada ao regime jurídico de sua conformação. Em outros termos, ao modo como o modelo econômico estabelecido na Constituição conforma essa propriedade e sua circulação. Destarte, se existe a incidência de tributos sobre a circulação da propriedade em determinado caso, a regra de funcionamento do mercado aponta que para todos os operadores os custos de transação devem ser idênticos, de sorte a possibilitar que a disputa pelo mercado se faça com base na eficiência. Assim, quando o Estado expressa sua opção político-criminal no sentido da criminalização de um dado comportamento, parece intuitivo que as eventuais limitações nessa decisão devem decorrer estritamente do que foi objeto de decisão político criminal. Não pode a jurisprudência, por mais que se pretenda invocar uma interpretação mais benéfica, transcender os limites político-criminais de uma benesse sob pena de frustrar não apenas a política criminal ali materializada, mas a própria política fiscal que dá base ao Estado Social. Não se pode interpretar dispositivos penais em afronta aos princípios de vigência e da unidade sistemática. Entre duas interpretações possíveis para um dispositivo a mais adequada é aquela que encontra o sentido das palavras no sentido de reforçá-lo e não negá-lo. Por outro lado, a ideia de uma unidade sistemática conduz a uma interpretação que obriga o reconhecimento da validade simultânea de todos os preceitos que compõem o ordenamento jurídico.⁷³

Estamos diante de matéria de direito estrito, como ocorre nas causas de justificação, que anulam a tipicidade de determinados fatos⁷⁴, pois decorrente da própria essência do Direito Penal Econômico, deita seus limites imanescentes na política econômica que lhe dá substrato.

Evidentemente, o aprofundamento do estado social também contribuiu, e contribuirá, para a persecução e punição desse conjunto de atos criminosos. Neste momento está a tornar-se claro para o público que a apropriação de fundos públicos constitui uma apreensão ilícita do dinheiro de todos os contribuintes, que quem rouba

⁷² RODRIGUES, Vasco. *Análise económica do Direito: Uma introdução*. 2ª edição. Coimbra: Edições Almedina, 2016, p. 204.

⁷³ COBO DEL ROSAL, M.; VIVÉS ANTÓN, T.S., op.cit., p. 120.

⁷⁴ Não vemos, entretanto, no momento, espaço no direito brasileiro para outras causas supralegais de justificação e menos ainda para o extenso rol de causas legais, geralmente citado nos tratados de origem alemã. É que, entre nós, a inclusão, no Código Penal, como causas legais, do exercício regular de direito e do estrito cumprimento do dever legal, inexistentes no Código alemão, fez com que tais causas legais operem como verdadeiros gêneros das mais variadas espécies de normas permissivas espalhadas pelo nosso ordenamento jurídico, abrangendo-as todas. Assim, por exemplo, a “atuação como representante do poder estatal”, o “direito de correção e de educação” etc., do direito alemão, ou o uso legítimo de armas, do direito italiano, se incorporam, entre nós, em uma das causas legais antes mencionadas. (TOLEDO, Francisco de Assis, op.cit., p. 172)

ao Estado já não é um "esperto", mas sim um insensível que atrapalha o bem-estar social, que o banqueiro que, ao abusar de informações privilegiadas, se beneficia de operações milionárias na bolsa, está colocando em risco a credibilidade do sistema financeiro e prejudicando a economia do país... Ainda há muito a ser feito, mas o infrator de processo e gravata, quando infringir a lei penal, já é qualificado como "delinquente", como qualquer outro cidadão que comete ato punível, seja ele qual for.⁷⁵

4. Disciplina legal relativa ao parcelamento. Introdução.

Ao longo das últimas três décadas houve uma profusão de leis prevendo consequências penais decorrentes do pagamento ou do parcelamento dos valores sonegados ou apropriados e das respectivas multas tributárias e encargos legais incorridos. Apesar da profusão legislativa típica do âmbito tributário, a questão não é complexa, como será analisado a seguir.

Dito isso, a expressão “crimes fiscais” foi usada para abarcar tantos os crimes previstos na Lei nº 8.137/90⁷⁶ quanto os crimes de sonegação e apropriação previdenciária previstos no art. 168-A e 337-A do Código Penal. Já a expressão “crimes tributários” se limitou aos crimes previstos na Lei nº 8.137/90⁷⁷ e “crimes previdenciários” se limitou aos crimes previstos no art. 168-A e 337-A do Código Penal.

Os crimes de descaminho e contrabando, por se tratarem de crimes formais (de perigo), dizerem respeito à proteção aduaneira (distinta da questão tributária) e não serem afetados pelo pagamento/parcelamento dos tributos devidos, não são objetos desse documento.

4.1 Dever de pagar tempestivamente tributos

Em tese, valores devidos ao fisco devem ser pagos no momento de seu vencimento. Existe não só um dever fundamental de pagar tributos, mas também um dever de os pagar tempestivamente. O diferimento do pagamento incapacita o Estado brasileiro para custear suas demandas impostergáveis, necessidades que ocorrem a tempo e modo segundo o papel que o Estado assume perante a coletividade. A compreensão do bem jurídico tributário à luz de uma teoria social permite destacar características comuns diferentes objetos jurídicos do Direito

⁷⁵ BORJA JIMÉNEZ, Emiliano, op. cit., p. 257.

⁷⁶ BRASIL, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

⁷⁷ Idem 77.

Penal Econômico⁷⁸, dentre as quais sua vinculação às ideias de solidariedade, igualdade e justiça, próprias de um Estado social.⁷⁹ Em outros termos, parece adequado extrair do sistema tributário previsto na Constituição o dever fundamental de pagar tributos, por ser o meio principal, senão único, para viabilizar a justiça social nela declarada.⁸⁰ A título de exemplo, tratamentos médicos se não administrados no momento correto por falta de recursos acarretam não só o agravamento das doenças e o maior dispêndio de valores para seu enfrentamento, mas também a morte desnecessária daqueles pacientes que não puderam ser tratados a tempo e modo. O dever de pagar tributos fica integralmente condicionado às condições legais que incluem, como é intuitivo, o momento de recolhimento de cada tributo.

4.2 Tipos de parcelamentos tributários

O parcelamento tributário é um instituto previsto no art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN) e, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), pode ser dividido em 2 grupos: o parcelamento convencional e os parcelamentos especiais.

O parcelamento convencional, disciplinado do art. 10 ao 14-F da Lei nº 10.522/2002⁸¹, está sempre disponível ao contribuinte e tem por finalidade atender às situações de normalidade institucional. Não há prazo para adesão, que pode ser realizada a qualquer tempo, tampouco restrição quanto a data específica de vencimento dos débitos, todavia existem restrições excepcionais quanto aos tipos de débitos que podem ser parcelados – em regra valores retidos na fonte não são parceláveis. Isso demonstra que os valores retidos de terceiros, por não possuírem relação com a situação econômica daquele que faz o pagamento, em regra nunca justificariam o parcelamento, uma vez que implicaria ao Fisco incentivar a apropriação de valores de terceiros.

Já os parcelamentos especiais são aqueles que trazem regras excepcionais, ou seja, seu propósito seria tratar de situações que fogem da normalidade institucional. Neles são fixados

⁷⁸ Segundo Hefendehl os bens coletivos, próprios de uma teoria social do bem jurídico, teriam certas características comuns a saber: 1) a não exclusividade no gozo e a não rivalidade no consumo, são bens impossíveis de serem atribuídos por cotas; 2) uma certa dimensão de confiança que neles se faz presente em delitos como moeda falsa (na moeda), corrupção (na probidade dos funcionários públicos) e mesmo no falso testemunho (no funcionamento da Justiça), o que demonstra que a lei vigente não é a “lei do mais forte”; 3) são bens vinculados aos valores de igualdade, justiça ou solidariedade, por isso bens jurídicos vinculados a uma visão de esquerda. Neste sentido: HEFENDEHL, Roland, *op.cit.*, p. 114/115.

⁷⁹ HEFENDEHL, Roland, *op.cit.*, p. 114.

⁸⁰ FELDENS, Luciano, *op. cit.*, p. 206/210.

⁸¹ BRASIL, Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

os prazos específicos para adesão e as restrições quanto aos tipos de débitos que podem ser incluídos, seja em razão do tipo de tributo, seja em razão da data de vencimento do débito ou ainda outro requisito que limite a inclusão de determinado débito no parcelamento. Desta forma, dívidas normalmente não parceláveis passam a ser parceláveis. Além disso, nos parcelamentos especiais há duas formas de pagamento: (a) à vista, com descontos mais significativos sobre o valor devido; (b) a prazo, ou seja, parcelado, com menores descontos sobre os valores devidos.

Para evitar o uso de expressões um tanto confusas como “parcelamento especial parcelado” e “parcelamento especial à vista”, os parcelamentos especiais serão chamados de programas especiais de extinção do crédito tributário, fazendo-se assim uso da terminologia usada pelo art. 156 do CTN. Ainda que a só concessão do parcelamento não seja uma causa de extinção do crédito, como se pode ver do próprio art. 156, o pagamento integral do parcelamento, como pagamento que é, extingue o crédito tributário nos termos do art. 156, inciso I, do CTN.

Para melhor compreensão, o Governo Federal disponibilizou através do Portal da Receita Federal os citados programas de extinção do crédito tributário: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos>.⁸²

4.3 Profusão de programas especiais de extinção do crédito tributário

A profusão de programas de parcelamentos tributários que outorgam variados benefícios, ora penais, ora exclusivamente tributários, abre espaço para uma análise concisa de cada um desses parcelamentos com o escopo de delimitar aquelas normas aptas a produzir efeitos na seara penal.^{83 84}

Ato(s) Normativo(s) Nome do Programa	Débitos passíveis de inclusão	Data Limite do Pedido de Inclusão	Benefícios	Quantidade de Parcelas
Lei nº 9.964/2000 Lei nº 10.002/2000	Débitos fiscais de pessoas jurídicas	14/12/2000 (até noventa dias, contados a partir da data	valor da parcela é calculado pela aplicação de um	ilimitado

⁸² Gov.br: Pagamentos, Parcelamentos e Taxas de Juros. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos>. Acesso em 2 nov 2022

⁸³ <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais>.

⁸⁴ Gov.br: Parcelamentos Especiais. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/pagamentos-e-parcelamentos/parcelamentos-especiais>

Refis	vencidos até 29/02/2000	de publicação da Lei nº 10.002/2000)	percentual da receita bruta mensal (0,3% a 1,5%)	
Lei nº 10.684/2003 Paes	Débitos fiscais vencidos até 28/02/2003	31/07/2003 (último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação da Lei)	Redução de 50% nas multas que incidem sobre os débitos	Até 180 meses
Lei nº 11.345/2006 Timemania e Santas Casas	Débitos administrados pela RFB/PGFN/INSS vencidos até 15/08/2007	14/08/2007 (até a data de publicação do decreto que regulamenta esta Lei)	Redução de 50% nas multas que incidem sobre os débitos	Até 240 prestações mensais
LC nº 123/2006 Ingresso no Simples Nacional 2007	Débitos de ME e EPP com União, Estados e Municípios e de seu titular ou sócio, vencidos até 30/06/2008	requerido no prazo estabelecido em regulamentação do Comitê Gestor.	Sem reduções	Até 100 parcelas mensais
LC nº 123/2006 Simples Nacional	Débitos apurados no Simples Nacional	20/08/2007	Sem reduções	Até 60 parcelas mensais
LC nº 128/2008 Ingresso no Simples Nacional 2009	Débitos de ME e EPP com União, Estados e Municípios e de seu titular ou sócio, vencidos até 30/06/2008	requerido no prazo estabelecido em regulamentação do Comitê Gestor.	Sem reduções	Até 100 parcelas mensais
MP nº 457/2009 Lei nº 11.960/2009 Lei nº 12.058/2009 Entes públicos municipais	Contribuições devidas por municípios, suas autarquias e suas fundações vencidos até 31/01/2009.	31/08/2009 (até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação da Lei 11.960)	Redução de 100% das multas de mora e de ofício e de 50% dos juros de mora	Até 240 prestações mensais
MP nº 449/2008 Lei nº 11.941/2009 Refis da Crise	Saldos remanescentes de Refis, Paes, Paex, MP nº 303/2008, art. 38 da Lei nº 8.212/1991, art. 10 da Lei nº 10522/2002, aproveitamento indevido de IPI, referentes a dívida vencidas até 30/11/2008	30/11/2009 (até o último dia útil do 6º (sexto) mês subsequente ao da publicação desta Lei.)	Reduções decrescentes quanto a multa de mora, multa de ofício, multa isolada, juros de mora e encargo legal se o pagamento for realizado à vista, em até 30, 60, 120 ou 180 prestações mensais	Até 180 meses
MP nº 470/2009 MP 470	Débitos de aproveitamento indevido de IPI	MP perdeu eficácia em 23/03/2010.	Redução de 100% das multas de mora e de ofício, de 90% das multas isoladas e de 100% do valor do encargo legal	Até 12 prestações mensais

Lei nº 12.688/2012 Proies	Débitos de instituições de ensino superior em grave situação econômico-financeira vencidos até 31/05/2012	31/12/2012 (art. 14) 30/09/2012 (art. 25)	12 meses de moratória	Até 180 prestações mensais
MP nº 574/2012 Pasep	Débitos dos Estados, DF, Municípios, suas autarquias e fundações, com o Fisco Federal relativos ao PASEP, vencidos até 31/12/2011	MP perdeu eficácia em 09/11/2012.	Redução de 60% das multas, de 25% dos juros e de 100% do encargo legal	Até 180 prestações mensais
MP nº 589/2012 Lei nº 12.810/2013 Pasep	Débitos dos Estados, DF, Municípios, suas autarquias e fundações, com o Fisco Federal relativos ao PASEP, vencidos até 28/02/2013	30/08/2013 (último dia útil do 3º (terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei)	Redução de 100% das multas de mora ou de ofício, de 50% dos juros de mora e de 100% do encargo legal	Até 240 parcelas
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014 PIS e COFINS das Instituições Financeiras	Débitos de PIS e COFINS devidos por instituições financeiras e companhias seguradoras vencidos até 31/12/2013	31/07/2014 (útil do segundo mês subsequente ao da publicação da Lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013), ou seja, da edição da 12.973/14	Redução de 80% das multas de mora e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 60 parcelas mensais
Lei nº 12.865/2013 Lei nº 12.973/2014 IRPJ e CSLL (TBU)	Débitos de IRPJ e CSLL decorrentes da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vencidos até 31/12/2013	31/07/2014 (útil do segundo mês subsequente ao da publicação da Lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013), ou seja, da edição da 12.973/14	Redução de 80% das multas de mora e de ofício, de 80% das multas isoladas, de 50% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 180 prestações
Lei nº 13.043/2014 Lei nº 13.097/2015 Ganhos de Capital	Débitos com o Fisco Federal de IRPJ e CSLL decorrentes de ganho de capital ocorrido até 31/12/2008	05/02/2015 Portaria Conjunto RFB/PGFN nº 148, de 26 de janeiro de 2015	Redução de 80% da multa isolada e das multas de mora e de ofícios, de 40% dos juros de mora	Até 60 meses
LC nº 150/2015 Contribuições Previdenciárias dos Empregador e dos Empregados	Débitos previdenciários do empregador e do empregado doméstico	29/09/2015 (O parcelamento deverá ser requerido no prazo de 120 (cento e vinte) dias	Redução no pagamento à vista de 100% das multas e encargos e de 60% nos juros de mora	Até 120 meses

Domésticos - Redom	vencidos até 30/04/2013	após a entrada em vigor desta Lei.)		
Lei nº 13.155/2015 Profut	Débitos vencidos até julho/2015	30/11/2015 (até o último dia útil do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei.)	Redução de 70% das multas, de 40% dos juros de mora e de 100% dos encargos legais	Até 240 meses, com parcelas reduzidas nos primeiros 60 meses
Lei nº 13.496/2017 Pert	Débitos vencidos até 30/04/2017 , inclusive de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos.	31/10/2017 (A adesão ao Pert ocorrerá por meio de requerimento a ser efetuado até o dia 31 de outubro de 2017)	Reduções decrescentes quanto a multa de mora, multa de ofício, multa isolada, juros de mora e encargo legal à medida que o número de prestações cresce	Até 120 prestações
Lei nº 13.586/2017 IRRF	Débitos relativos à diferença devida de IRRF cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/2014	31/01/2018 (IN RFB nº 1.780, de 2017)	Redução de 100% das multas de mora e de ofício	Até 12 parcelas
Lei nº 13.606/2018 PRR – Programa de Regularização Tributária Rural	Débitos do produtor rural pessoa física ou do produtor rural pessoa jurídica vencidos até 30/08/2017	28/12/2018 , sexta-feira, já que 31/12/2018 não é dia útil	Redução de 100% (cem por cento) do valor correspondente às multas de mora e de ofício e de 100% (cem por cento) dos juros de mora	Até 176 prestações
LC nº 162/2018 Pert-SN ou Simples Nacional 2018	Débitos de ME e EPP optantes do Simples Nacional vencidos até a competência do mês de novembro de 2017	05/07/2018 (90 dias após a entrada em vigor da LC)	Reduções decrescentes quanto a multa de mora, multa de ofício, multa isolada, juros de mora e encargo legal à medida que o número de prestações cresce	Até 175 parcelas
LC nº 193/2022 Relp	Débitos de MEI, ME e EPP, inclusive em recuperação judicial, que sejam optantes do SIMPLES vencidos até a competência de fevereiro/2022	29/04/2022 (último dia útil do mês subsequente ao da publicação da LC)	Reduções decrescentes quanto a multa de mora, multa de ofício, multa isolada, juros de mora e encargo legal à medida que o número de prestações cresce	Até 180 parcelas

4.4 Consequências penais dos programas especiais de extinção do crédito tributário.

De todas as normas citadas acima, apenas as Leis do Refis (Lei nº 9.964/2000⁸⁵), do Parcelamento Especial (Lei nº 10.684/03⁸⁶) e do Refis da Crise (Lei 11.941/09⁸⁷) preveem consequências penais para o deferimento da inclusão do contribuinte dentro dos programas especiais de extinção do crédito tributário.

Diferentemente destes Programas Especiais de Extinção do Crédito Tributário, a Lei nº 10.522/02⁸⁸, que trata da Lei do Parcelamento Ordinário, não prevê qualquer consequência penal para o deferimento do parcelamento ou para a quitação dos valores devidos dentro do parcelamento ordinário.

Isso quer dizer que as consequências penais dos Programas Especiais de Extinção do Crédito Tributário (Refis - Lei nº 9.964/2000⁸⁹, Paes - Lei nº 10.684/03⁹⁰, e Refis da Crise - Lei 11.941/09⁹¹), só ocorrem, como visto na tabela acima, quanto aos tipos específicos de créditos tributários, cujos vencimentos e pedidos de parcelamento ocorreram em datas específicas. Em outras palavras, quanto aos créditos ali tratados e que foram tempestivamente incluídos no Refis, Paes ou Refis da Crise.

Portanto, valores cuja quitação foi incluída formalmente nos demais Programas Especiais de Extinção de Crédito ou na Lei nº 10.522/02⁹² não ensejam qualquer consequência penal ou processual penal.

⁸⁵ BRASIL, Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

⁸⁶ BRASIL, Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

⁸⁷ BRASIL, Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

⁸⁸ Idem 78.

⁸⁹ Idem 82.

⁹⁰ Idem 83.

⁹¹ Idem 84.

⁹² Idem 79.

5. Pagamento, parcelamento, suspensão e extinção da punibilidade dos crimes fiscais

5.1 Lei nº 8.137/1990 e lei nº 8.212/1991

Após a Constituição de 1988, a primeira norma geral editada a prever a extinção da punibilidade pelo pagamento dos valores incorridos em razão de crimes tributários foi a própria Lei nº 8.137/90⁹³ que previu os crimes tributários e a possibilidade de extinção da punibilidade desde que os pagamentos fossem realizados antes do recebimento da denúncia.⁹⁴

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, **antes do recebimento da denúncia.**⁹⁵

Com a edição da Lei nº 8.212/91⁹⁶ que estabeleceu o Custeio da Seguridade Social, o art. 95 passa a prever, de forma especial, os crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação previdenciária. Não há, porém, qualquer menção a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Com a promulgação do art. 98 da Lei nº 8.383/91⁹⁷, o artigo 14 da Lei nº 8.137/90⁹⁸ foi revogado e o ordenamento jurídico brasileiro passou, então, a não prever qualquer hipótese de extinção da punibilidade pelo pagamento.

5.2 A lei nº 9.249/1995

Nos anos de 1995, a Lei nº 9.249/95⁹⁹, que alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, trouxe em seu bojo o retorno da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo:

⁹³ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 2.1.2022.

⁹⁴ É de se observar que o dispositivo em questão permitia a extinção da punibilidade de comportamentos praticados por agentes públicos como a corrupção, a concussão, a advocacia administrativa e o extravio de livros fiscais que ocorrer o depurador pagamento do tributo pelo contribuinte. O que soava como um rematado absurdo.

Idem 79.

⁹⁶ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em 2.11.2022

⁹⁷ BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em 02.11.2022

⁹⁸ Idem 77.

⁹⁹ BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em 2 nov 2022.

“Art. 34. **Extingue-se a punibilidade** dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o **pagamento do tributo ou contribuição social**, inclusive acessórios, **antes do recebimento da denúncia**”.(grifos meus)

Ao se analisar tanto o conteúdo da Lei nº 9.249/95¹⁰⁰, logo à sua ementa, é possível verificar que diz respeito à norma de aplicação geral, que trata de forma ampla de matéria tributária e penal tributária. Deste modo, com a edição da Lei nº 9.249/95¹⁰¹, a extinção da punibilidade apenas dos crimes fiscais previstos na Lei nº 8.137/90¹⁰². Passou a ser aplicada quando o pagamento do tributo era realizado antes do recebimento da denúncia, não havendo que se falar na referida extinção da punibilidade quando realizada após esse momento.

Outro ponto é que os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação previdenciária não foram abarcados pela Lei nº 9.249/95¹⁰³, pois como dito anteriormente, estavam previstos no art. 95 da Lei nº 8.212/91¹⁰⁴ e, posteriormente, incluídos no próprio Código Penal sem referências na Lei nº 8.137/90¹⁰⁵.

5.3 A lei nº 9.964/2000

A Lei nº 9.964/00 (Lei do Refis) não alterou esse quadro. Ela é explícita em limitar temporalmente seus efeitos jurídicos, penais e não penais, apenas aos créditos tributários devidos por pessoas jurídicas (pessoas físicas foram excluídas da Lei), vencidos até 29/02/2000 e cujo requerimento de inclusão no Refis ocorreu até 14/12/2000.

Em suma, trata-se de uma lei especial, por não se referir à totalidade de débitos tributários vencidos e vincendos, pretéritos e futuros. Alcança tão somente débitos pretéritos e até a data que especifica. O conteúdo e a ementa da Lei nº 9.964/00¹⁰⁶ (Refis) e sua ementa comprovam o caráter de lei especial dela. O art. 15 e seus parágrafos são ainda mais explícitos em demonstrar que a especialidade da norma não pretendeu revogar o art. 34 da Lei 9.249/95¹⁰⁷.

¹⁰⁰ Idem 95.

¹⁰¹ Idem 95.

¹⁰² Idem 77.

¹⁰³ Idem 95.

¹⁰⁴ BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

¹⁰⁵ Idem 77.

¹⁰⁶ Idem 82.

¹⁰⁷ Idem 95.

Analisando o caput do art. 15, primeiramente percebe-se que a suspensão da pretensão punitiva ficava limitada aos créditos incluídos no Refis “desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal”. Como dito anteriormente, apenas poderiam ser incluídos no Refis créditos de pessoas jurídicas vencidos até 29/02/2000 e cujo requerimento de inclusão ocorreu até 14/12/2000.

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

Em um segundo momento, a análise do §1º do art. 15 dispõe sobre a prescrição criminal, trazendo em sua literalidade que a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva”. Desta forma, enquanto o débito estiver sendo pago dentro do Refis não corre prescrição criminal.

Por fim, o §3º do art. 15 é explícito em afirmar que a extinção da punibilidade só ocorre quando há o “pagamento integral dos débitos fiscais parcelados dentro do Refis e desde que o deferimento de inclusão tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia”, ou seja, quando há a quitação integral de todas as parcelas devidas dentro do Refis.

Art. 15, § 3º. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Portanto, não houve revogação do art. 34 da Lei nº 9.249/95¹⁰⁸, uma vez que se trata de norma geral para os crimes contra a ordem tributária dispostos na Lei nº 8.137/90¹⁰⁹. Deste modo, ela não foi afetada pelas normas especiais criadas pela Lei nº 9.964/00¹¹⁰.

5.4 Lei nº 9.983/2000

Como visto, a Lei nº 9.249/95¹¹¹ disciplinou que exclusivamente nos crimes previstos na Lei nº 8.137/90 há extinção da punibilidade quando o agente promover o pagamento do

¹⁰⁸ Idem 95.

¹⁰⁹ Idem 77.

¹¹⁰ Idem 82.

¹¹¹ Idem 95.

tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Já a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação previdenciária e apropriação indébita previdenciária foi regulamentada pela Lei nº 9.983/00¹¹², quando tais crimes deixaram de estar previstos na Lei nº 8.212/91 e passaram a ser incluídos no Código Penal.

Nesse sentido, o §2º do art. 168-A do Código Penal e o §1º do art. 337-A previram o “início da ação fiscal” como o marco legal relevante para que o pagamento das contribuições apropriadas ou sonegadas extinguissem a punibilidade.

Art. 168-A, CP

§ 2º **É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento** das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, **antes do início da ação fiscal.**

Art. 337-A

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, **declara e confessa as contribuições**, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, **antes do início da ação fiscal.**"

A expressão “ação fiscal” aqui deve ser entendida como abertura do procedimento de fiscalização por parte da autoridade fiscal, retomando assim a expressão usada no art. 47 da Lei nº 9.430/96¹¹³ e no art. 2º da Lei nº 4.729/1965¹¹⁴ (Lei que previa a sonegação fiscal antes da edição da Lei nº 8.137/90).

Outro ponto que deve ficar claro é a extinção da punibilidade do crime de sonegação previdenciária daquele que declara e confessa os valores devidos antes do início da ação fiscal, que tem efeitos bastante limitados em razão da relação de subsidiariedade e especialidade entre as condutas descritas no art. 337-A e no art. 168-A do Código Penal. Em ambos está presente o não recolhimento do tributo, todavia, na sonegação previdenciária a fraude aparece como elemento típico especializante. Tal fato dá uma nota, também, de subsidiariedade deste em relação à apropriação, que por ter menos requisitos e regime jurídico mais rigoroso, se faz o delito preponderante em muitos casos.

¹¹² BRASIL. Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19983.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

¹¹³ BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

¹¹⁴ BRASIL. Lei nº 9.729, de 14 de maio de 1996. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19279.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

Como alinhado, o crime de sonegação previdenciária demanda o não repasse dos valores devidos e a ocorrência de fraude. Todavia, de acordo com o §1º do art. 337-A do Código Penal, a lei cria uma forma de extinção da punibilidade em razão de uma denúncia espontânea na qual se dispensa o próprio recolhimento das contribuições. O legislador se satisfaz, para fins de afastamento da punição, com a confissão que viabilizará futura execução fiscal. É preciso assentar que estamos diante de previsões específicas para os delitos previdenciários e que tem como referencial o início da ação fiscal. Não obstante exigir para a apropriação indébita previdenciária a confissão e o pagamento e não o fazer para a sonegação de contribuição previdenciária, por mais criticável que seja esta segunda opção, foi a política criminal materializada, ainda que proporcionando uma proteção deficiente ao bem jurídico.

Problemas em torno do enfrentamento adequado dos crimes tributários não são privilégio brasileiro como relata a doutrina espanhola sobre a evolução daquela legislação.

[...] que en el empeño de reducir el fraude fiscal adquiere enorme importancia el diseño del sistema de prevención y control. Por ello también ha existido preocupación por conocer la funcionalidad/disfuncionalidad del modelo de intervención penal [...] para mejorar los resultados de la lucha contra el fraude em sede penal. [...] En fechas correspondientes a oct. 2003, la Asociación que agrupa los inspectores de Hacienda Apife elaboro um documento em el que [...] se describían catorce fórmulas de evasión, la mayoría propiciadas por una legislación que deja importantes resquicios. “A veces tenemos a sansación de que se promueven normas que dificultan” la persecución del fraude y que benefician em “exclusiva” a contribuyentes de gran poder económico. El documento, aprobado por unanimidad em el XIII Congreso de la Asociación, denuncia que el fraude fiscal va em aumento, y de manera especial em los sectores financiero e inmobiliario.¹¹⁵

Por outro lado, é preciso destacar que as previsões trazidas pela Lei nº 9.983/00¹¹⁶, que alterou o Código Penal, veiculam normas de caráter geral. Tais normas não excluem a aplicação de normas especiais relativas ao parcelamento são colhidas em legislação própria. Destarte, seguem vigentes as normas previstas no Código Penal para os delitos tributários tendo como referencial o início da ação fiscal. Uma vez superado tal momento a aplicação se dirigirá, caso assim exista, para outros limites temporais previstos em disciplina especial.

¹¹⁵ AYALA GÓMEZ, Ignacio. “Antecedentes Legislativos de Los Delitos Contra La Hacienda Pública”. In: TOLEDO y UBIETO, Emilio Octavio (Dir.y Coord.). *Delitos e Infracciones Contra la Hacienda Pública*. Valencia: Tirant to Blanch, 2009, p. 25/26.

¹¹⁶ Idem 109.

5.5 A lei nº 10.684/2003 (PAES)

Insta suscitar que a Lei nº 10.684/03¹¹⁷ (Paes) não altera o quadro estabelecido pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95. Tal qual a Lei nº 9.964¹¹⁸ (Refis), a Lei nº 10.684/00¹¹⁹ (Paes) também é de caráter especial e apenas prevê consequências legais penais e não penais para débitos específicos, vencidos em datas específicas e cujo pedido de inclusão no Parcelamento Especial ocorreu até uma data específica.

Para ser exato, apenas débitos fiscais vencidos até 28/02/2003, cujo pedido de inclusão no Parcelamento Especial tenha sido feito até 31/07/2003 têm direito aos benefícios previstos na lei. Mesmo os benefícios penais previstos, se limitam a estes marcos, de forma que pagamentos ocorridos após 31/07/2003 não estão submetidos ao seu regime especial e não fazem jus à regra especial de extinção da punibilidade.

Dessa forma, conforme estipulado no art. 9º e parágrafos da lei supracitada, é possível chegar a conclusão da disposição de regime especial. O caput do art. 9º dispõe sobre a suspensão da pretensão punitiva “durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento”. Já o parágrafo 1º do art. 9º, por sua vez, estabelece que “não corre prescrição criminal” enquanto os valores devidos estiverem sendo regularmente pagos dentro do Parcelamento Especial.

Para além das especificidades dos tipos de débitos, da data limite de vencimentos dos débitos e data limite de inclusão no programa, o parágrafo 2º do art. 9º também utiliza a expressão “pagamento integral”, empregada na Lei nº 9.964/00¹²⁰ em seu art. 15, no parágrafo 3º para se referir a quitação integral de todas as parcelas devidas dentro do Programa Especial de Extinção do Crédito Tributário.

Art. 1º Os **débitos** junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, **com vencimento até 28 de fevereiro de 2003**, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

(...)

Art. 4º **O parcelamento** a que se refere o art. 1º:

I - **deverá ser requerido**, inclusive na hipótese de transferência de que tratam os arts. 2º e 3º, **até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação desta Lei**, perante a unidade da Secretaria da Receita Federal ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, responsável pela cobrança do respectivo débito;

¹¹⁷ Idem 83.

¹¹⁸ Idem 82.

¹¹⁹ Idem 83.

¹²⁰ Idem 82.

(...)

Art. 9º **É suspensa a pretensão punitiva** do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, **durante o período em que** a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes **estiver incluída no regime de parcelamento.**

§ 1º **A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.**

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente **efetuar o pagamento integral dos débitos** oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Consequentemente, o “pagamento integral dos débitos” previsto no art. 9º, §2º da Lei nº 10.684/03¹²¹ se refere à quitação integral de todas as parcelas devidas dentro do Parcelamento Especial, além de débitos passíveis de inclusão cujo requerimento foi realizado até 31/07/2003. Eventuais pagamentos ocorridos após 31/07/2003, mesmo que à vista, não fazem jus à extinção da punibilidade prevista no art. 9º, §2º da Lei nº 10.684/03¹²².

5.6 A lei nº 11.941/2009

Tampouco a Lei nº 11.941/09¹²³ muda o quadro legal mencionado até agora. Isso porque, trata-se da criação de mais um Programa Especial de Extinção de Créditos Tributários. Novamente se estabeleceram débitos específicos que poderiam ser incluídos no Programa, vencidos até uma data específica (30/11/2008) e cujo requerimento de inclusão deveria ser realizado até uma data limite (30/11/2009). Logo, já de plano percebe-se que os efeitos jurídicos da lei são limitados, se tratando a Lei nº 11.941/09 no ponto de norma especial.

Art. 69. **Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68** quando a pessoa jurídica relacionada com o agente **efetuar o pagamento integral** dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

¹²¹ Idem 83.

¹²² Idem 83.

¹²³ Idem 84.

Não se tratando de norma geral, a extinção de punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 8.137/90¹²⁴ continua sendo regulada pelo art. 34 da Lei nº 9.249/95¹²⁵, com efeitos limitados aos casos de pagamentos feitos antes do recebimento da denúncia criminal. Já a extinção da punibilidade dos crimes previdenciários continua prevista no Código Penal.

5.7 Lei nº 12.382/2011

Aplacando qualquer dúvida que ainda restasse, a Lei nº 12.382/11¹²⁶ tratou de forma ampla e geral das consequências do parcelamento tributário para eventual extinção da punibilidade. Foram incluídos seis parágrafos no art. 83 da Lei nº 9.430/96¹²⁷, que além de tratar de forma ampla sobre regras de direito tributário, regulamentava desde 1996 a representação fiscal para fins penais, em um primeiro momento nos crimes de sonegação tributário e posteriormente nos crimes de apropriação e sonegação previdenciárias.

Neste ponto, a redação dos parágrafos no art. 83 da Lei nº 9.430/96¹²⁸, ao adotarem forma idêntica àquela adotada pelas Leis nº 9.964/00¹²⁹ (Refis), nº 10.684/03¹³⁰ (Paes) e nº 11.941/09 (Refis da Crise) indica, de forma cognoscível, a intenção do legislador de estatuir um regime permanente de parcelamento e pagamento para todos os crimes tributários.

Outro ponto digno de nota é o parágrafo 5º do art. 83 da Lei nº 12.382/11¹³¹. Ele deixa claro que há débitos que não são passíveis de parcelamento. A Lei retoma, assim, o que já havia sido previsto no art. 14 da Lei nº 10.522/02¹³² (Parcelamento Ordinário).

Ademais, reforça que não há motivo para permitir que os devedores tributários possam captar de imediato e na íntegra os recursos dos contribuintes de fato para repassá-los ao Fisco de forma parcelada e distante no tempo, já que isto implicaria incentivar a apropriação de valores de terceiros. Nesse âmbito, o Plenário do STF, em 18/12/2019, foi explícito no RHC 163.334/SC em reprovar tal apropriação de valores ao dizer que “O contribuinte que deixa de

¹²⁴ Idem 77.

¹²⁵ Idem 95.

¹²⁶ BRASIL, Lei nº 12.283, de 25 de fevereiro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/112382.htm>. Acesso em 3 nov 2022.

¹²⁷ Idem 110.

Idem 110.

¹²⁹ Idem 82.

¹³⁰ Idem 83.

¹³¹ Idem 123.

¹³² Idem 79.

recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/90¹³³”.

De acordo com o parágrafo 6º do art. 83 da Lei nº 12.382/11¹³⁴, permanece ainda vigendo o art. 34 da Lei nº 9.249/95¹³⁵, ou seja, o apropriador/sonegador pode optar por parcelar ou por realizar o pagamento à vista do tributo e seus acessórios antes do recebimento da denúncia. Feito o parcelamento, a pretensão punitiva está suspensa durante sua validade, com extinção da punibilidade apenas ao final pela quitação integral dos valores devidos. No caso de pagamento à vista antes do recebimento da denúncia, a extinção da punibilidade ocorre já com a quitação do débito decorrente do pagamento.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos **arts. 1º e 2º da Lei no 8.137**, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos **arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848**, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º **É suspensa a pretensão punitiva do Estado** referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, **desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal**. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º **A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva**. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 4º **Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput** quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o **pagamento integral dos débitos** oriundos de tributos, inclusive acessórios, **que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento**. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5º **O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento**. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 6º **As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249**, de 26 de dezembro de 1995, **aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia [sic] pela juiz**.

¹³³ Idem 77.

¹³⁴ Idem 123.

¹³⁵ Idem 95.

5.8 Lei nº 12.382/11 e revogação parcial do art. 34 da lei nº 9.249/95.

Conforme abordado, o art. 34 da Lei nº 9.249/95¹³⁶ não abarca os crimes previdenciários. A sua redação era silente quanto aos crimes previdenciários que estavam regulados, naquele tempo, no art. 95 da Lei nº 8.212/91¹³⁷. Com a edição da Lei nº 9.983/00¹³⁸, a não aplicação do art. 34 passa a ser ainda mais patente. Como já exposto, disposições próprias da apropriação indébita previdenciária e da sonegação previdenciária se valiam de outro referencial temporal, o “início da ação fiscal”, enquanto o “recebimento da denúncia” aparecia no art. 34 da Lei nº 9.983/00¹³⁹.

Em momento posterior, com advento da Lei nº 12.382/11¹⁴⁰ há uma nova norma geral sobre parcelamento, tal como visto em tópico anterior, a qual permite a suspensão da pretensão punitiva para crimes tributários e crimes previdenciários desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia.

Com isso, se o parcelamento da dívida pode ser feito até o recebimento da denúncia, inclusive nos casos de crimes previdenciários. Torna-se sem sentido exigir que o pagamento à vista dos valores tenha de ocorrer “antes do início da ação fiscal”. Bastaria então, ao sonegador/apropriador, em vez de pagar à vista, parcelar os tributos e acessórios devidos antes do recebimento da denúncia. Portanto, quanto a este ponto específico, a regra do art. 34 foi estendida também para os crimes previdenciários, já que é possível o pagamento à vista dentro do Parcelamento Ordinário da Lei nº 10.522/02¹⁴¹.

Não houve, contudo, revogação integral do art. 34. O art. 83 da Lei nº 9.430¹⁴², em seu parágrafo 5º incluído pela Lei nº 12.382/11¹⁴³, dispõe que há hipóteses em que o parcelamento está vedado e nesses casos não há que se falar em suspensão ou em posterior extinção da pretensão punitiva em razão da quitação integral do parcelamento. Para essas hipóteses, o art. 34 continua vigendo como hipótese alternativa de extinção da punibilidade exclusivamente dos crimes previstos na Lei nº 8.137/90¹⁴⁴.

¹³⁶ Idem 95.

¹³⁷ Idem 101.

¹³⁸ Idem 109.

¹³⁹ Idem 109.

¹⁴⁰ Idem 123.

¹⁴¹ Idem 79.

¹⁴² Idem 110.

¹⁴³ Idem 123.

¹⁴⁴ Idem 77.

Assim, para aquelas situações em que os débitos não são passíveis de parcelamento, previstos no art. 14 da Lei n° 10.522/02¹⁴⁵. São hipóteses de débitos decorrentes de crimes de sonegação/apropriação tributária previstos na Lei n° 8.137/90¹⁴⁶, a extinção da punibilidade ocorre desde que o sonegador/apropriador tributário faça o pagamento à vista dos tributos e acessórios antes do recebimento da denúncia, permanecendo vigente o art. 34 da Lei n° 9.249/95¹⁴⁷.

5.9 Síntese do arcabouço normativo dos efeitos criminais de pagamentos e parcelamentos tributários

Em suma, apesar da profusão legislativa típica do âmbito tributário, a questão não é complexa e pode ser sintetizada da seguinte forma:

(I) A lei ou disposição especial prepondera sobre a lei ou disposição de lei geral.¹⁴⁸ Logo, norma especial não revoga normal geral.

(II) As Leis n° 9.964/00¹⁴⁹ (Refis), n° 10.684/03¹⁵⁰ (Paes) e n° 11.941/09¹⁵¹ (Refis da Crise) são leis especiais e temporárias que regulamentam Programas Especiais de Extinção do Crédito Tributário, já que se referem débitos vencidos até datas específicas, pessoas específicas a serem beneficiadas, possuem prazos limite específicos para requerimento de inclusão, descontos específicos nos valores devidos e benefícios penais específicos.

(III) Como leis especiais, as Leis n° 9.964/00¹⁵² (Refis), n° 10.684/03¹⁵³ (Paes) e n° 11.941/09¹⁵⁴ (Refis da Crise) preveem cada uma a suas próprias consequências penais limitadas aos respectivos débitos.

(IV) Fora das previsões penais especialmente previstas, respectivamente para as Leis n° 9.964/00¹⁵⁵ (Refis), n° 10.684/03¹⁵⁶ (Paes) e n° 11.941/09¹⁵⁷ (Refis da Crise), não existem

¹⁴⁵ Idem 79.

¹⁴⁶ Idem 77.

¹⁴⁷ Idem 95.

¹⁴⁸ BRUNO, Anibal, op. cit., p. 275.

¹⁴⁹ Idem 82.

¹⁵⁰ Idem 83.

¹⁵¹ Idem 84.

¹⁵² Idem 82.

¹⁵³ Idem 83.

¹⁵⁴ Idem 84.

¹⁵⁵ Idem 82.

¹⁵⁶ Idem 83.

¹⁵⁷ Idem 84.

outros Programas de Extinção de Crédito Tributário que as prevejam, seja dentro de Parcelamento Ordinário (Lei nº 10.522/02¹⁵⁸), seja no extenso rol de Leis de Parcelamentos Especiais.

(V) O art. 83, caput e parágrafos, da Lei nº 9.430/96¹⁵⁹, com a redação dada pelas Leis nº 12.350/10 e 12.382/11¹⁶⁰, é a norma geral que regulamenta os efeitos do parcelamento nos crimes tributários (art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90¹⁶¹) e de apropriação e sonegação previdenciária (168-A e 337-A, CP).

(VI) Nos termos do parágrafo 2º do art. 83 da Lei nº 9.430/96¹⁶², incluído pela Lei nº 12.382/11¹⁶³, o parcelamento para obstar a ação penal por crimes tributários (art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90¹⁶⁴) ou de apropriação e sonegação previdenciária (168-A e 337-A, CP) precisa necessariamente ter sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

(VII) Nos termos dos parágrafos 2º e 4º do art. 83 da Lei nº 9.430/96¹⁶⁵, incluídos pela Lei nº 12.382/11¹⁶⁶, passa a ser possível a extinção da punibilidade dos crimes previdenciários pelo pagamento dos tributos e acessórios até o recebimento da denúncia, estendendo-se a regra do art. 34 também para os crimes previdenciários, já que o pagamento à vista, em parcela única, é possível dentro da Lei de Parcelamento Ordinário (Lei nº 10.522/02¹⁶⁷).

(VIII) Nos termos do art. 14 da Lei nº 10.522/02¹⁶⁸, há dívidas fiscais não passíveis de parcelamento:

Art. 14. É vedada a concessão de parcelamento de débitos relativos a: (Vide Medida Provisória nº 766, de 2017)

I – tributos passíveis de retenção na fonte, de desconto de terceiros ou de sub-rogação; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

II - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, retido e não recolhido ao Tesouro Nacional;

III - valores recebidos pelos agentes arrecadadores não recolhidos aos cofres públicos.

¹⁵⁸ Idem 79.

¹⁵⁹ Idem 110.

¹⁶⁰ Idem 123.

¹⁶¹ Idem 77.

Idem 110.

¹⁶³ Idem 123.

¹⁶⁴ Idem 77.

¹⁶⁵ Idem 110.

¹⁶⁶ Idem 123.

¹⁶⁷ Idem 79.

¹⁶⁸ Idem 79.

IV – tributos devidos no registro da Declaração de Importação; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

V – incentivos fiscais devidos ao Fundo de Investimento do Nordeste – FINOR, Fundo de Investimento da Amazônia – FINAM e Fundo de Recuperação do Estado do Espírito Santo – FUNRES; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

VI – pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, na forma do art. 2º da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII – recolhimento mensal obrigatório da pessoa física relativo a rendimentos de que trata o art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

VIII – tributo ou outra exação qualquer, enquanto não integralmente pago parcelamento anterior relativo ao mesmo tributo ou exação, salvo nas hipóteses previstas no art. 14-A desta Lei; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IX – tributos devidos por pessoa jurídica com falência decretada ou por pessoa física com insolvência civil decretada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Vide Medida Provisória nº 766, de 2017)

X – créditos tributários devidos na forma do art. 4º da Lei n. 10.931, de 2 de agosto de 2004, pela incorporadora optante do Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(IX) Em relação a essas dívidas não passíveis de parcelamento, é possível a extinção da punibilidade quanto aos crimes previstos no art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90¹⁶⁹, desde que o pagamento seja feito antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95¹⁷⁰.

6. Conclusão

Conforme o exposto, parcela significativa das decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, com ressalvas a alguns posicionamentos isolados, têm olvidado que leis especiais não revogam leis gerais e que leis posteriores revogam leis anteriores. Não fora bastante tal aspecto, têm levado a cabo interpretações que dão tamanho elastério às causas suspensivas da pretensão punitiva e extintivas da punibilidade que violam frontalmente o princípio da vigência e o da unidade sistemática. Criam definições muito mais favoráveis ao cometimento de crimes fiscais em relação ao cumprimento voluntário da lei.

¹⁶⁹ Idem 77.

¹⁷⁰ Idem 95.

A título de exemplo é possível colacionar a “solução jurisprudencial” do pagamento “a qualquer tempo” para fins de extinguir a punibilidade nos crimes tributários.

O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente. 4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou **o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.** 5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente. (HC 116828 / SP, Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013) (sem grifos no original)

Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. **Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente.** Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. 1. **Tratando-se de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP), o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03.** Precedentes. 2. Na espécie, os documentos apresentados pelo recorrente ao juízo da execução criminal não permitem aferir, com a necessária segurança, se houve ou não quitação integral do débito. 3. Nesse diapasão, não há como, desde logo, se conceder o writ para extinguir sua punibilidade. 4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS. 5. Recurso parcialmente provido. (RHC 128.245, MIN. DIAS TOFFOLI, DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016) (sem grifos no original)

[...] Com o advento da Lei 10.684/2003, **no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.** 2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado. (STJ: HC 362478 / SP, Rel. Min. JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, DJe 20/09/2017)

É de se ressaltar que inexistente norma que afirme que o pagamento possa ocorrer a qualquer tempo para fins de extinção da punibilidade. Nem mesmo o próprio dispositivo

invocado permite tal interpretação.¹⁷¹ Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal já apreciara tal questão decidindo em sentido diametralmente oposto:

AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. **O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.**” (STF: HC nº 81.929/RJ (Primeira Turma, Relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, DJ de 27/2/04) (sem grifo no original)

A referência no acórdão ao pagamento posterior à denúncia (“a qualquer tempo”) destaca o confronto entre o dispositivo posterior, o Art. 9º § 2º da Lei nº 10.684/03¹⁷², que instituiu regime especial de parcelamento e pagamento de débitos tributários, com a legislação precedente, a Lei nº 9.964/00¹⁷³, de mesmo teor, que limitava o pagamento até o recebimento da denúncia.

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 3º **Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.** (sem grifo no original)

Como se vê, o dispositivo acima trata exclusivamente do pagamento decorrente do parcelamento. Para o eventual pagamento de forma direta, isto é, sem parcelamento, seguia

¹⁷¹ Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

¹⁷² Idem 83.

¹⁷³ Idem 82.

em vigor a norma da Lei nº 9.249/95¹⁷⁴, que limitava o momento temporal do pagamento ao recebimento da denúncia.

Art. 34. **Extingue-se a punibilidade** dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, **quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.** (sem grifo no original)

Por essas razões, quando se vai à *ratio decidendi* da referência a “qualquer tempo”, no julgado se percebe que o fundamento dogmático discorre sobre a possibilidade de pagamento ao longo de todo o estágio processual.

“Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios” (artigo 9º, § 2º). O segundo deles reside na questão da igualdade: se o agente pode, a qualquer momento, parcelar o débito, suspendendo a punibilidade que, ao cabo do parcelamento, será extinta, com maior razão a mesma extinção deve atingir aquele que opta por, num só ato, pagar integralmente o débito. Tal qual ocorre relativamente ao parcelamento, a nova disciplina dos efeitos jurídico-penais do pagamento, por ser mais benéfica, retroage atingindo todos os cidadãos que se encontrem nesta situação, **não importando, igualmente, o estágio processual** (art. 5º, XL, CF, art. 2º, CP)” (Heloísa Estellita, “Pagamento e Parcelamento nos Crimes Tributários: a Nova Disciplina da Lei nº 10.684/03, in Boletim IBCCRIM, SP, set. 2003, p. 2-3).

Em síntese, não é dado ao intérprete, nem mesmo a pretexto de interpretação mais benéfica ao acusado, reestruturar a norma que materializa a política criminal relativa aos delitos econômicos. Tal tipo de construção, assim como outras similares de mesma natureza, subvertem o escopo da política fiscal e criminal que deram ensejo ao processo de criminalização. Não é a jurisprudência o *locus* adequado a esse tipo de debate, mas o Congresso Nacional. Ademais, é preciso que a jurisprudência se forme em torno de um estímulo ao comportamento lícito e à repressão ao ilícito, sob pena de fazer tábula rasa não apenas aos princípios de índole penal como à proteção de bens jurídicos, mas também a outros princípios relativos à isonomia e moralidade fiscal, bem como ao resguardo da livre concorrência.

7. Bibliografia

BECERRA MUÑOZ, José. *La toma de decisiones en política criminal: Bases para un análisis multidisciplinar*. Valencia: Tirant lo blanch, 2013.

¹⁷⁴ Idem 95.

BORJA JIMÉNEZ, Emiliano CURSO DE POLÍTICA. CRIMINAL 3ª Edición. Valencia: Tirant lo blanch, 2021.

BRUNO, Anibal. *Direito Penal, Parte Geral, Tomo 1º*. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

CARPIO BRIZ, David. Concepto y contexto del derecho penal económico. In: CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor. *MANUAL DE DERECHO PENAL ECONÓMICO Y DE EMPRESA. PARTE GENERAL Y PARTE ESPECIAL (Adaptado a las LLOO 1/2015 y 2/2015 de Reforma del Código Penal)*. Doctrina y jurisprudencia con casos solucionados, Tomo 2. Valencia: Tirant lo blanch, 2016, p. 17.

COBO Del ROSAL, M.; VIVÉS ANTÓN, T.S.. *Derecho Penal*, Parte general. 5. ed. Valencia: Tirant lo Blanch libros, 1999.

ESPEJO POYATO, Isabel. Isabel. *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 2013, p. 266.

FEIJOO SÁNCHEZ, Bernardo. Sobre a “Administrativização” do Direito Penal na “Sociedade do Risco”. Notas sobre a Política Criminal no Início do Século XXI. In: PALMA, Maria Fernanda [El al] *Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso de Pós-Graduado de Aperfeiçoamento*. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

FELDENS, Luciano. *A Constituição Penal: A dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

FERREIRA, Manuel Cavaleiro de. *Lições de Direito Penal: Parte Geral: I A Lei Penal e a Teoria do Crime no Código Penal de 1982. II Penas e Medidas de Segurança*. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

FITOR MIRÓ, Juan Carlos. DELITO FISCAL. Un análisis criminológico. Valencia: Tirant lo blanch, 2018.

GARCÍA FALCONÍ, Ramiro. El bien jurídico y su recepción en el derecho penal económico. In GARCÍA FALCONÍ, Ramiro; GRACIA MARTÍN, Luis; SCHÜNEMANN, Bernd; TERRADILLOS BASOCO, Juan. *Derecho Penal Económico, Tomo I*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2012.

GARCÍA FALCONÍ, Ramon. *Nueva delincuencia y nuevos delincuentes: las teorías de la criminalidad económica* in FALCONÍ, Ramon García; SCHÜNEMANN, Bernd; TERRADILLOS BASOCO, Juan María. *Derecho Penal Económico, tomo I*. 1. ed. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2012.

GIL VILLA, *Introducción a las teorías criminológicas. Por que rompemos con la norma*. Madrid: Editorial Tecnos, 2013.

HAMILTON, Sergio Demoro. O Custo Social de uma Legislação Penal Excessivamente Liberal. In: *Processo Penal: Reflexões*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2002.

HEFENDEHL, Roland. *Uma teoria social do bem jurídico*. In *Revista Brasileira de Ciências Criminais – RBCCRIM* 87, 2010.

JESCHECK, Han-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de Derecho Penal, Parte General*; Traducción de Miguel Olmedo Cardenete. Quinta Edición. Granada: Editorial Comares, 2002.

MOREIRA, Marcílio Marques. “Existe uma Ética do Mercado?”. *Revista do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial*, nº 10, ano 5, agosto de 2008. Fonte: http://www.etc.org.br/user_file/revista/etco_10.pdf - Acesso em: 22/ jul 2013.

MUÑOZ CONDE, Francisco. Principios político criminales que inspiran el tratamiento de los delitos contra el orden socioeconómica em el proyecto de Código Penal Español de 1994. In: PRADO, Luís Regis; DOTTI, René Ariel (Orgs.). *Direito Penal Econômico e da empresa: Direito Penal Econômico*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, (Coleção Doutrinas Essenciais; v.2).

NÚÑEZ CASTAÑO, Elena. Cuestiones fundamentales de la parte general del Derecho penal económico y de la empresa: DIFERENCIACIÓN ENTRE DERECHO PENAL PATRIMONIAL Y DERECHO PENAL ECONÓMICO. GALÁN MUÑOZ, ALFONSO; NÚÑEZ CASTAÑO, Elena. **MANUAL DE DERECHO PENAL ECONÓMICO Y DE LA EMPRESA**. 3ª Edición. Valencia: Tirant lo blanch, 2019.

POLAINO NAVARRETE, Miguel. *Lecciones de Derecho Penal, Parte General, Tomo I. 5ª edición*. Madrid: Editorial Tecnos, 2021.

POLAINO NAVARRETE, Miguel. *Lecciones de Derecho Penal, Parte General, Tomo II*. 2.ed. Madrid: Editorial Tecnos, 2016.

PRADO, Luiz Regis. *Bem Jurídico-Penal e Constituição, 5ª Edição*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

QUINTERO OLIVARES, GONZALO. Estado actual de la teoría del delito y Derecho penal económico. DEMETRIO CRESPO, Eduardo (Director); DE LA CUERDA MARTÍN, Mónica, DE LA TORRE GARCÍA, Faustino García (Coordinadores). **DERECHO PENAL ECONÓMICO Y TEORÍA DEL DELITO**. Valencia: Tirant lo blanch, 2020.

RODRIGUES, Anabela Miranda. *Direito Penal Económico: Uma política criminal na era Compliance*. Coimbra, Almedina, 2019.

RODRIGUES, Vasco. *Análise económica do Direito: Uma introdução*. 2ª edição. Coimbra: Edições Almedina, 2016.

ROXIN, Claus; Traducción por Diego-Manuel Luzon Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. *Derecho penal: Parte General, Tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito* Madrid: Civitas, 1997.

SACK, Fritz. Economización del ámbito de la criminalidade y su control. In: Eugenio Raúl ALBRECHT, Hans-Jörg; SIEBER, Ulrich; SIMON, Jan-Michel; SCHWARZ, Felix. Criminalidad, evolución del Derecho penal y crítica al Derecho penal em la actualidad. Buenos Aires: Del Puerto, 2009.

SANTOS, Juarez Cirino. Criminologia: contribuição para crítica da economia da punição [livro eletrônico]. 1. Ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2021.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da Criminologia à Política Criminal: Direito Penal Econômico e o novo Direito Penal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no Direito Penal Econômico: contribuições criminológicas, político criminais e dogmáticas*. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Direito Penal Empresarial: critérios de atribuição de responsabilidade e o papel do Compliance. São Paulo: Editora LiberArs/CPJM, 2021.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. Direito Econômico. São Paulo: Saraiva, 1980.

SUTHERLAND, Edwin H. ; CRESSEY, Donald R. ; LUCKENBILL, David F. *Principles of Criminology*. 11th Ed. New York: General Hall, 1992.

THALER, Richard H.. *Comportamento inadequado: A construção da economia comportamental*. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2016.

TIEDEMANN, Klaus. *Derecho penal y nuevas formas de criminalidade*, Traducido por Manual Abanto Vázquez. 2.ed. Lima: Editora Jurídica Grijley, 2007.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios Básicos do Direito Penal*. 5ed, 6ª tiragem. São Paulo: Editora Saraiva, 1999.