

3. DIREITO PENAL ESPECIAL

3.2

ALGUNS ASPECTOS AINDA CONTROVERTIDOS RELATIVOS AOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA*

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

SUMÁRIO: 1. Introdução. Aspectos importantes relativamente pacificados – 2. A intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas – 3. Diferenciação entre delito contra a ordem tributária, delito contra a Administração Pública, e crime de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores. Delito praticado por organização criminosa – 4. Conclusões.

Resumo: Análise detalhada de alguns aspectos já pacificados e outros ainda controvertidos referentes aos delitos contra a ordem tributária. Algumas das questões abordadas tratam da existência de um elo indissolúvel entre o ilícito penal e a exata compreensão da matéria tributária, ou a intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas ou, ainda, a diferença entre as sanções aplicáveis aos delitos de sonegação fiscal e as aplicáveis aos crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores descritos na Lei 9.613/98.

Palavras-chave: Sonegação fiscal – Lavagem de dinheiro – Execução fiscal – Perdimento de bens – Ilícito tributário – Crime tributário.

1. Introdução. Aspectos importantes relativamente pacificados

Sobre as questões jurídicas sempre haverá de existir controvérsia. O direito é continuamente descoberto e redescoberto, sendo a lei, no sentido formal, mero enunciado lingüístico. Desde *Oscar Bülow*, tornou-se cediço afirmar que a criação do direito não se esgota no ato legislativo. Esse o motivo – as constantes mutações e evoluções de sentido – pelo qual o sistema jurídico prevê uma série de princípios, que pacificam, encerram os conflitos ou conferem um mínimo de segurança (coisa julgada, prescrição) ou contraprincípios, capazes de atenuar a arbitrariedade ditada pela necessidade de estabilidade (a retroatividade benigna).

Apesar disso, certos pontos essenciais, que provocaram conflitos mais intensos entre os contribuintes e os Fiscos (e Ministério Público), parecem hoje acomodados. Esses pontos têm como núcleo central, *a unidade do injusto*. A partir da aceitação dessa unidade, tomou-se como certo que a exclusão da ilicitude por parte do legisla-

(*) Publicação do VI Seminário Internacional do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais.

dor tributário acarreta a exclusão da ilicitude penal (ação conforme o Direito) e compreendeu-se melhor a extensão do art. 138 do CTN. Da mesma forma, se estudaram mais adequadamente as relações entre outras causas extintivas do crédito tributário e os delitos contra a ordem tributária.

Ninguém duvida de que *não pode haver distinção entre os crimes sancionados com pena privativa de liberdade, no corpo do Código Penal e outros, disciplinados pelo legislador em leis especiais e, por ele, também punidos com igual pena*. Sob esse aspecto, não há discrepância na doutrina nacional ou estrangeira (e mesmo na jurisprudência dos mais diversificados países). Ao contrário, mesmo aqueles doutrinadores que se esforçaram – inutilmente – por buscar uma autonomia científica do Direito Tributário, distinguindo entre as *sanções penais repressivas*, campo próprio do Direito Penal, e aquelas *sanções indenizatórias ou ressarcitórias (multas pecuniárias)*, que configurariam o ilícito tributário não penal, admitiram a aplicação dos princípios básicos do Direito Penal aos *delitos de fundo tributário, sancionados com penas privativas de liberdade* (como a sonegação fiscal), ainda que tais delitos venham regulados em leis próprias, estranhas ao Código Penal.

Não se discute, há muito tempo, o óbvio, ou seja, se um crime é crime, se o delito de sonegação fiscal, sendo delito, merece o mesmo tratamento dos demais. Pareceu lógico e justo à doutrina e à jurisprudência da massa dos países ocidentais que, se o legislador ordinário contemplou tal espécie penal em lei própria, extravagante, destacada do catálogo dos crimes elencados no Código Penal, tal fato não o privava dos mesmos princípios fundamentais constitucionais e gerais, comuns aos outros lá constantes. Hoje se vai além. O que quer a maior parte da doutrina é a unidade do ilícito, do injusto ou da antijuridicidade. E foi a partir dessa unidade que o grande penalista Beling construiu a sua teoria dos tipos, ou da tipicidade, ainda nas primeiras décadas deste século.

Lembra García Belsunce que, embora Rousseau já tivesse dito que “as leis criminais, no fundo, antes de serem uma espécie particular de leis, são a sanção de todas as outras” (*Du contrat social*, t. II, cap. XII), coube a Binding estabelecer a diferença entre norma e lei penal, diferença que veio a fundamentar a *unidade do injusto* (*Derecho tributario penal*. Buenos Aires : Depalma, 1985. p. 50-51).

Efetivamente, Binding empreendeu a dissociação entre lei e norma. Observou que a lei penal descreve uma conduta que é, precisamente, a do delinquent, o qual, portanto, *não a viola*, como comumente se diz. É que, segundo Binding, no ordenamento jurídico, há normas que, geralmente, não vêm formuladas expressamente. Em matéria penal, elas derivam, unicamente, da primeira parte da lei penal (cf. *Die Normen und ihre Übertretung*, 1919, apud Armin Kaufmann. *Teoria de las normas*. Trad. Enrique Bacigalupo e outro. Buenos Aires : Depalma, 1977. p. 5-6). Assim, quem comete o delito que vem descrito na primeira parte da lei penal, positiva, faz aquilo que a proibição, que vem contida na norma implícita, quer que se omita (nos delitos comissivos). A norma é editada apenas para *evitar a ação descrita*. Daí resulta que, para Binding, as normas mais importantes, que contêm as proibições, não estão expressas no direito escrito, mas vêm formuladas *através* da lei penal; são deduzidas por meio dela, mas não estão nela.

Com razão, Sebastián Soler afirma que Beling derivou sua *teoria do tipo* exatamente dessa dissociação entre norma e lei. *A norma é a conduta desejável*, pressupostamente prescrita. Enquanto a lei penal é a descrição da conduta oposta, proibida. A norma é logicamente autônoma e seu alcance não pode ser uma figura imaginariamente descrita, *ela apenas valora*. Já a lei penal é que descreve e cria figuras penais (cf. *Derecho penal argentino*. 4. ed. Buenos Aires : Ed. Argentina, 1973. vol. I, p. 113).

A unidade do injusto assim como a noção de norma implícita, além do Direito Penal, acarretaram a concepção de que o antijurídico não se deduz desse último ramo jurídico, *mas das restantes partes do Direito, as quais são aquelas efetivamente lesadas pela ação delituosa*. Beling, como Binding, afirma que, ao contrário, o delinquentes obra segundo o pressupõe a lei penal e, deste modo, melhor a realiza (cf. *Esquema de derecho penal. La doctrina del delito-tipo*. Trad. de S. Soler. 1. ed. Buenos Aires : Depalma, 1944. p. 22).

Nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente lesadas, *são aquelas tributárias*. O comportamento descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária – se concretizado, realizará a lei penal. Mas a *antijuridicidade* (vale dizer, o injusto ou a ilicitude da ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados. Por isso, Adolf Merkel, com base nessas premissas, acentuou o critério unitário do injusto. Lembra Jimenez Asúa que todos os ensaios de diferenciação entre os pretendidos ilícitos civis, penais e administrativos fracassaram. A doutrina sustenta que não há diferença ontológica ou qualitativa entre o ilícito penal comum, o administrativo, civil ou tributário. Assim também Beling, Franz von Liszt, von Hippel, Mezger, Welzel, Schwaiger, Mayer, Wagner, Hensel, Blumenstein, Sainz de Bujanda, Sebastián Soler, Manzini, Dino Jarach, Marienhoff, Rizzi, Terán Lomas, Rodríguez Devesa, R. Bielsa, Freytes, Zanelli e Martínez (Ver por todos, Luis Jiménez de Asúa. *Tratado de derecho penal*. Buenos Aires : Losada, t. II, p. 834-845).

Alguns desses autores admitem distinguir entre delito e contravenção, a partir da diferente natureza do bem jurídico protegido, mas a maior parte funda a distinção apenas na natureza da sanção. A sanção penal acarreta uma diminuição de um bem jurídico do transgressor, sendo repressiva, enquanto a sanção civil teria cunho compensatório ou ressarcitório. Mas negam uma diferença qualitativa ou ontológica. E mais, não apenas inexistente tal distinção essencial, mas, ainda, *a compreensão do injusto penal depende da compreensão do injusto tributário*. A lei penal, que descreve delitos de fundo tributário, como a sonegação fiscal, não pode ser aplicada sem apoio no Direito Tributário, porque as *espécies penais* nela estabelecidas *são complementadas pelas normas tributárias*. Alguns juristas, como Klaus Tipke, chamam-nas de normas penais em branco ou a serem preenchidas por outro ramo jurídico (*Blankettvorschriften*) e afirmam:

“para aquele que quer se ocupar do Direito Penal Tributário, como advogado ou juiz, os conhecimentos de Direito Tributário são imprescindíveis” (cf. “Für den, der sich im Steuerstrafrecht als Anwalt oder Richter betätigen will, sind

daher steuerrechtliche Kenntnisse unerlässlich“. Tipke. Steuerrecht. 9. Köln. O. Schmidt, 1983. p. 627).

O fenômeno é realçado ou salientado no Direito Penal e Tributário, como lembra o renomado autor tedesco, citado acima, pois os crimes de fundo fiscal dependem da violação dolosa ou fraudulenta dos deveres materiais e formais, minuciosamente descritos nas leis tributárias (e não nas leis penais). Mas, de modo geral, o mesmo ocorre com outros delitos e outros ramos jurídicos. Sebastián Soler argumenta, corretamente, que a lei penal apenas descreve as hipóteses de ilicitude (matar alguém, apropriar-se de coisa alheia móvel...). Para que o tipo descrito pela lei penal seja um *fato ilícito e punível, deve ser executado sem direito*, e “este problema não se resolve no direito penal mas em toda a ordem jurídica. Um fato ilícito não é um fato contra o direito penal, mas contra todo o direito” (cf. *Derecho penal argentino*. 4. ed. 1978. t. I, p. 12).

Então, a conduta típica – apropriar-se de coisa alheia – só é penalmente relevante, se for antijurídica, contrária ao Direito. Se a apropriação estiver autorizada em outro ramo jurídico (exercício regular de direito, estado de necessidade etc.), não poderá trazer consequências penais. Igualmente os delitos contra a ordem tributária supõem não só a realização das condutas “típicas”, descritas na lei penal, como ainda, necessariamente, a infringência dos deveres tributários. Se o Direito Tributário autoriza o comportamento, exclui-se a antijuridicidade e não se configura o crime.

O princípio da unidade do injusto penal e tributário (como penal-civil ou penal-comercial), por força do qual, aquilo que é penalmente sancionado, é também ilícito para a totalidade do sistema jurídico, não encontra nenhuma exceção. Nem é desmentido pelo fato inverso de que determinada conduta pode ser civil, administrativa ou tributariamente ilícita, embora não seja delito, nem seja sancionada pela lei penal, com pena privativa de liberdade.

Não é crime, por exemplo, deixar de pagar o tributo, ou de recolhê-lo de forma reduzida, embora esse fato contrarie um dever jurídico, sancionado com multas e execução forçada. Também não poderá ser criminoso um fato autorizado pelo Direito Tributário. Embora possa preencher, aparentemente, o requisito da “tipicidade”, o fato autorizado *não será delito, não poderá ser penal tributário, pois estará excluída a antijuridicidade*.

Se um único fato é gerador de responsabilidade civil e penal, a nossa lei mantém o princípio da independência da responsabilidade dispondo:

“A responsabilidade civil é independente da criminal; não se poderá, porém, questionar mais sobre a existência do fato, ou quem seja o seu autor, quando essas questões se acharem decididas no crime” (art. 1.525 do CC).

A independência da responsabilidade e da ação civil em relação à penal não autoriza a rejeição da fusão do antijurídico, sob o argumento de que o injusto se quebraria em tantas partes quantas sejam os setores do Direito, pois falar-se-ia em antijuridicidade penal, administrativa, civil, tributária etc.

É esclarecedora a imagem oferecida por K. Roxin, formada por dois círculos concêntricos. Com rara felicidade, escreve o jurista tedesco:

“A antiga figura de Beling, de dois círculos secantes, com a qual se queria representar as relações entre tipicidade e antijuridicidade requer, portanto, uma pequena correção: pode pensar-se em dois círculos concêntricos, dos quais o *menor* representa o tipo penal e o *maior*, a antijuridicidade. Desta forma se compreende que não se dá um comportamento tipicamente adequado que não ocorra dentro do âmbito da antijuridicidade, mas que uma conduta antijurídica de nenhuma maneira deve ser necessariamente típico-penal” (cf. *Teoría del tipo penal, tipos abiertos y elementos del deber jurídico*. Trad. E. Bacigalupo. Buenos Aires : Depalma, 1979. p. 287-288).

Conclui-se, então, que não pode existir crime tributário de qualquer espécie que, simultaneamente, não configure transgressão de dever tributário, ilícito fiscal. Mas a recíproca não é verdadeira. Inversamente, poderá haver infringência de norma tributária (não pagamento de tributo, ou pagamento insuficiente), portanto antijuridicidade tributária, sem que, entretanto, ocorra fato delituoso (v. estudo mais completo em nosso *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo : RT, 1988. p. 165-166). A unidade do injusto penal-tributário, fenômeno de integração e complementação jurídica necessária, acarreta as seguintes consequências, diretamente relacionadas com os delitos de fundo fiscal, ou crimes contra a ordem tributária:

1. nenhuma decisão de direito penal pode ser tomada sem pleno conhecimento da exata extensão e compreensão das normas tributárias, relacionadas com a espécie, as quais são inteiramente aplicáveis;

2. aplicam-se aos delitos de natureza tributária as mesmas garantias constitucionais, jurisdicionais e legais, que representam a proteção histórica do cidadão frente às possíveis arbitrariedades do Estado, como legalidade, especificidade conceitual rígida dos delitos, irretroatividade, retroatividade da lei mais benigna, culpabilidade pessoal, benefício da dúvida, devido processo penal, admissão do erro excusável etc. (v. Dino Jarach. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires : Liceo Proficional. Cima, 1969. p. 333 et seq.);

3. em cada caso concreto, a identificação da conduta do agente à espécie penal depende não só da subsunção aos dados descritivos, contidos na lei penal, como àqueles complementares da norma tributária;

4. exclui-se a existência do delito, se a conduta do agente estiver autorizada pelo Direito Tributário, pois a antijuridicidade penal decorre da totalidade da ordem jurídica (exercício regular de direito, por exemplo);

5. finalmente, convém lembrar também que o direito brasileiro, como sucede em muitos outros países, não comina pena privativa de liberdade para as infrações, nas dívidas pecuniárias. Assim, para a mora, ou para o não pagamento do tributo, total ou parcialmente, são previstas somente multa e execução forçada. Portanto, os delitos de fundo tributário exigem, para sua configuração, a prática dolosa de ações ou omissões descritas na lei penal, específicas, e não somente o não recolhimento dos tributos devidos.

Como os conhecimentos especializados do Direito Tributário são imprescindíveis e mais do que isso, uma questão prejudicial ao Direito Penal, é preciso lembrar as principais normas e princípios jurídico-tributários pertinentes.

Já registramos que a unidade do injusto e a noção de norma implícita, além do Direito Penal, acarretaram a concepção de que o antijurídico não se deduz desse último ramo jurídico, mas das restantes partes do Direito. Daí resultou a *visão tricotômica do delito*, de Ernst von Beling (v. *Esquemas de derecho penal. La doctrina del delito-tipo*. Trad. Sebastián Soler. 1. ed. Buenos Aires : Depalma, 1944).

Segundo a visão tricotômica do delito, a mais difundida entre os doutrinadores de Direito Penal, o delito compõe-se de três elementos, partes ou aspectos: a adequação ao *Tatbestand*, também chamada de tipicidade, a *antijuridicidade* e a *culpabilidade*.

O *Tatbestand*, como elemento objetivo, é descrição da ação delituosa, contida na lei penal, avaliativa e independente, puro conceito legal, logicamente anterior, cuja *inexistência torna inviável a existência dos subseqüentes*.

O segundo elemento necessário à configuração do delito é a *antijuridicidade*, que encerra a valoração e resulta do exame da totalidade do sistema jurídico. Também independente, sua inexistência não compromete a existência do *Tatbestand*, mas impossibilita a do último elemento: a *culpabilidade*. Independente e isoladamente, cada um dos elementos é, no entanto, insuficiente para a formação do delito, embora seja cada um também imprescindível.

A dissociação radical entre cada um desses elementos, como se sabe, não mais prevalece nos dias de hoje. Com Meyer, descobriram-se os elementos normativos da espécie penal, abalando-se a confiança em uma tipicidade carente de valor e em uma antijuridicidade puramente objetiva, livre de elementos psíquicos. Com Mezger, a rígida separação entre tipicidade e antijuridicidade não mais se coloca, pois a delimitação do injusto se realiza através do *Tatbestand*, que é fundamento real e de validade (*ratio essendi*) da antijuridicidade (cf. *Tratado de derecho penal*. 9. ed., t. I, rev. José Arturo R. Muñoz, 1955. p. 379). Com Hans Welzel, o criador da teoria da ação finalista, deu-se a impregnação do aspecto subjetivo ao tipo, até então dotado apenas de elementos objetivos e externos da ação, o dolo desprendendo-se da idéia de culpabilidade para deslocar-se em direção ao *Tatbestand*. Segundo a teoria da ação finalista, como se sabe, o dolo é o saber, o conhecer o *Tatbestand* e querer a sua realização, configurando a verdadeira ação típica. O *Tatbestand* não é objetivo, no sentido de alheio ao subjetivo, mas “no sentido de objetivado” apenas. A *culpabilidade* passa a assentar-se em duas premissas, de acordo com Welzel: a) na capacidade, que exclui da imputação os menores e demais incapazes; b) na possibilidade de o autor da ação compreender a antijuridicidade de seu propósito, no fato de o autor não omiti-la, podendo e devendo fazê-lo (nos tipos comissivos) ou de omiti-la, podendo e devendo realizá-la (nos tipos omissivos). Assim, separa-se do dolo a consciência da ilicitude. O dolo do fato é transferido para o injusto, integrando o *Tatbestand* legal. Já a consciência da ilicitude é compreendida dentro da culpabilidade (cf. *Derecho penal alemán*, 11. ed. Ed. Jurídica de Chile, 1976).

Foi notória a influência da corrente finalista na reforma da Parte Geral de nosso Código Penal (Lei 7.209/84), pois “a posição assumida pelo legislador

levou-o a situar o problema do erro no terreno preferido pelos finalistas" (cf. M. Pedro Pimentel. "A teoria do crime na reforma penal". *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo* 23/11-26, 1985. p. 17).

Não importa quantas divergências existam nessa matéria. De qualquer maneira que prefiramos enfocar o tema, filiando-nos aos causalistas ou aos finalistas, o certo é que os crimes contra a ordem tributária pressupõem *dois núcleos essenciais, ligados em uma relação necessária de causa e efeito*:

1. a existência de tributo a pagar, inclusive acessórios, cuja redução ou supressão é o fim colimado pelo agente;

2. a prática dolosa de omissões ou atos específicos e fraudulentos, que servem como instrumentos de obtenção da vantagem financeira almejada: a supressão ou redução de tributo devido.

Assim, a desonestidade passível de incriminação não se apresenta pelo não pagamento do tributo, mas pelo engodo, embuste, pelo ludíbrio a que a Fazenda Pública é conduzida por meio dessas ações, dificultando-se, ou, às vezes, impossibilitando-se a descoberta do débito do contribuinte criminoso. Com lucidez e precisão, escreveu Roberto Lyra: "trata-se de iludir, de fraudar. É inconfundível. A incriminação pelo não pagamento em si importaria o regresso à arqueologia absolutista. Prisão por dívida..." (cf. *Criminalidade econômico-financeira*. Rio de Janeiro : Forense, 1978. p. 60).

Portanto, as causas que inibem o exercício da competência tributária ou a ocorrência do fato jurídico, como as imunidades e as isenções (inclusive alíquotas zero), são causas que afastam o tipo delituoso. Uma vez ocorrentes, não há competência (no caso das imunidades), nem fato tributável (no caso das isenções), portanto, inexistente dever tributário ou possibilidade de surgimento do dever tributário. Há patente impossibilidade de ocorrência do fato criminoso.

A lei brasileira não considera delituosa a conduta do contribuinte de manter omissa ou desatualizada a escrita, ou de não serem emitidos corretamente os documentos fiscais, se o tributo foi pago ou se não há tributo a pagar. As omissões ou atos específicos do contribuinte somente serão dolosos, se norteados pela vontade de lesar a Fazenda Pública e isso não será possível se o tributo devido foi pago ou se inexistente dever tributário.

Mas existem causas extintivas e supervenientes ao nascimento da obrigação tributária. A primeira causa extintiva do crédito tributário é o pagamento. Não resta a menor dúvida de que o pagamento *tempestivo* dos tributos devidos afasta mesmo a "tipicidade" penal, pois os delitos contra a ordem tributária pressupõem a prática de atos ou omissões dolosas, com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo devido. Se houve o pagamento do tributo devido, o mero descumprimento de obrigações acessórias não caracteriza o delito contra a ordem tributária. Como vimos, tais delitos exigem, para sua configuração, não somente a omissão ou a prática de atos fraudulentos, como a existência de tributo, cujo pagamento se pretende evitar total ou parcialmente.

Questão interessante, não obstante, apresenta-se com o pagamento *intempestivo* do tributo. Será eficaz para afastar a punibilidade, nos termos pre-

vistos em lei. Hoje a nossa ordem jurídica elege o pagamento (efetuado antes da denúncia criminal) como causa extintiva da punibilidade.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 138, estabelece:

“A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

“Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

A denúncia espontânea, disciplinada no art. 138 supra citado, é uma espécie de confissão cumulada com desistência do proveito da infração. Ao excluir a responsabilidade tributária, exclui, automaticamente, a penal. É preciso ponderar que, pesando as alternativas, ou estimular a desistência espontânea do proveito financeiro da infração com a total recomposição das perdas da Fazenda Pública ou correr o risco de sequer descobrir o delito e a extensão real dos prejuízos causados ao erário, o legislador optou, sabiamente, pela primeira. Se não existe possibilidade de aplicação de sanções tributárias, afastada fica também a punibilidade penal. A valoração do injusto é legal e se impõe ao intérprete e aplicador da lei. Outra interpretação colocar-nos-ia diante de uma contradição legal, em que o comando de uma norma se invalida pelo de outra. Se o fim da norma é facilitar a arrecadação, oferecendo ao contribuinte, que se denuncia espontaneamente, a vantagem de não sofrer penalidades pecuniárias, esse fim colimado estaria prejudicado se a denúncia levasse à condenação penal. A denúncia espontânea descaracteriza o ilícito tributário e, conseqüentemente, o penal.

O primordial é que a unidade do injusto indica que o antijurídico penal deriva das restantes partes do Direito, que são aquelas efetivamente lesadas com a ação criminosa. Se o Direito Tributário descaracteriza a ilicitude com a denúncia espontânea, na forma do art. 138 do CTN, também fica descaracterizada a antijuridicidade penal.

O mesmo raciocínio se pode utilizar quando o legislador tributário conceder remissão – causa extintiva do crédito – atingindo indiretamente a matéria penal. Embora a questão seja mais complexa pois a remissão pode ser concedida não só pela União, mas também por Estados e Municípios, entes políticos que não podem legislar sobre Direito Penal. Em se tratando de anistia, o Código Tributário Nacional coíbe a sua concessão, quanto “aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação”. Mas essa espécie de limitação não existe em relação à remissão. A dispensa legal do pagamento de tributo devido, que caracteriza a remissão, não havendo ato definitivamente julgado, também descaracteriza a ilicitude e deve ser analisada a partir do primado do injusto.

Parece que essas questões acima apontadas têm merecido um tratamento homogêneo e, em seus aspectos mais essenciais, uma relativa pacificação.

Evidentemente inúmeras outras matérias são desafiantes, a saber: o processo criminal iniciado antes do término do procedimento administrativo tributário; os prazos prescricionais da ação penal e tributária; o erro excusável no campo da sonegação fiscal e a importante questão do sigilo bancário nas investigações penais de fundo tributário.

Não obstante, gostaria de realçar um tema que é central e prévio. Trata-se de pressuposto essencial sobre o qual não tem a doutrina meditado profundamente. A questão é: podemos tributar os bens e valores, que sejam oriundos de atividades ilícitas?

2. A intributabilidade dos bens, valores e direitos oriundos de atividades ilícitas

Não faltam ainda hoje autores de Direito Tributário que afirmam ser possível tributar atividades ilícitas ou rendimentos delas provenientes. (Parece-nos inadequado admitir a irrelevância da ilicitude. *Non olet!*)

Ao contrário, na ordem jurídica nacional, o correto é concluir que, estando comprovado o crime do qual se originaram os recursos ou o acréscimo patrimonial, seguir-se-á a apreensão ou o seqüestro dos bens, fruto da infração. É absolutamente incabível a exigência de tributos sobre bens, valores ou direitos que se confiscaram, retornando às vítimas ou à Administração Pública lesada. Pois o tributo, que não é sanção de ato ilícito, repousa exatamente na presunção de riqueza, em fato signo presuntivo de renda, capital ou patrimônio.

De longa data, entre nós, as leis prevêem o destino dos bens de origem criminosa. O Código Penal disciplina a matéria, o Dec.-lei 9.760, de 05.09.1946, diz incluírem-se entre os bens da União, "os bens perdidos pelo criminoso condenado por sentença proferida em processo judiciário federal" (art. 1.º, k). O Código de Processo Penal (Dec.-lei 3.689/41) determina o seqüestro de bens imóveis ou móveis (sendo o caso, busca e apreensão) adquiridos pelo indiciado com os proventos do crime. O perdimento daqueles bens, produto da infração, é assim a regra geral.

Mais recentemente, a Lei 9.613/98, que disciplina o crime de "lavagem de dinheiro", renovando, em alguns aspectos, as normas processuais pertinentes, determinou, como efeitos da condenação, a perda dos bens, direitos e valores, produto daquela espécie de delito, assim como a interdição do exercício de cargo ou função pública de qualquer natureza (art. 7.º, I e II). Mas o perdimento dos bens, fruto do ilícito é a regra geral, para todos os delitos.

Imposto poderá incidir sobre a ostentação de riqueza ou o crescimento patrimonial incompatíveis com a renda declarada, no pressuposto de ter havido anterior omissão de receita. Receita, em tese, de origem lícita, porém nunca comprovadamente criminosa. Não seria ético, conhecendo o Estado a origem criminosa dos bens e direitos, que legitimasse a ilicitude, associando-se ao delinqüente e dele cobrando uma quota, a título de tributo. Comprovada a última hipótese, a solução jurídica correta é o perdimento de bens.

Portanto, põem-se alternativas excludentes, ou a origem dos recursos é lícita, cobrando-se em consequência o tributo devido e sonegado, por meio da execução fiscal, ou é ilícita, sendo cabível o perdimento dos bens e recursos, fruto da infração.

3. Diferenciação entre delito contra a ordem tributária, delito contra a Administração Pública, e crime de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores. Delito praticado por organização criminosa

A Lei 9.613, de 03.03.1998, dispõe sobre o crime de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, conceituando-o em tipo próprio, apartado da figura clássica da receptação, impõe regras sobre o perdimento daqueles bens, direitos e valores, produtos de infrações penais, assim como cria uma série de medidas destinadas a prevenir e reprimir aqueles delitos, entre as quais se incluem a quebra indireta do sigilo bancário e a criação de órgão administrativo próprio, denominado Conselho de Controle de Atividade Financeira - COAF.

O Brasil ratificou, pelo Dec. 154, de 26.06.1991, a *Convenção sobre o Tráfico Ilícito de Entorpecentes e de Substâncias Psicotrópicas* de Viena/1988. Além disso, esforços conjuntos internacionais se fazem, todos voltados para combater o crime organizado, que, em suas roupagens modernas, apoia-se em estruturas que "limpam" ou "lavam" o dinheiro proveniente do ilícito, consolidando patrimônios e estimulando atividades econômicas, de modo a conferir-lhes manto aparente de licitude. Não resta dúvida, assim, de que a tipificação contida na citada lei é de suma relevância e condiz com os interesses nacionais de erradicação desses organismos que ocultam bens de origem criminosa e servem de sustento ao comportamento criminoso.

A Lei 9.613/98 não reduz o tipo penal à lavagem de dinheiro proveniente do tráfico ilícito de entorpecentes mas estende-o a outras condutas relativas a bens e valores oriundos de outros crimes graves e de características transnacionais. Portanto os crimes originários ou antecedentes, cujo produto do delito de "lavagem" visa a ocultar ou legitimar são, segundo seu art. 1.º, o de tráfico de substâncias entorpecentes ou drogas afins; de terrorismo; de contrabando ou tráfico de armas; de extorsão mediante seqüestro; de lesão à Administração Pública e ao sistema financeiro nacional; ou praticado por organização criminosa. Portanto a "lavagem" de dinheiro, proveniente de infrações de outra natureza, continua disciplinada genericamente pelo art. 180 do CP.

Jurídica, ética e moralmente, são radicalmente diferentes uns dos outros, o delito contra a ordem tributária, aquele contra a Administração Pública e o crime de "lavagem" de dinheiro, distanciando-se uns dos outros. O chamado delito contra a ordem tributária nem tampouco configura *crime antecedente* (como seria o crime contra a Administração Pública), nem tampouco o *crime em si de "lavagem"*, *ocultação de bens, direitos e valores*.

Por tal razão, a Exposição de Motivos 692/96, que acompanhou o Projeto de Lei 2.688/97, de que se originou a Lei 9.613 ora comentada, assim expôs:

“Observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representaram, no momento de seu resultado, um aumento de patrimônio do agente. Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da sonegação fiscal. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal – lavagem de dinheiro – a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito” (Item 34).

O crime de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores configura, assim, um *delito de sobreposição sobre outro delito*, um *sobredelito*, pois pressupõe:

- crime antecedente ou anterior, do qual se originam os bens, direitos ou valores;
- atos de receptação, ocultação, dissimulação daqueles bens e valores, capazes de injetá-los no circuito econômico ou no patrimônio do agente criminoso, com aparência de legitimidade.

Entretanto, o delito contra a ordem tributária e o delito contra a Administração Pública não configuram um delito de sobreposição sobre outro delito. Não se estruturam sobre um delito antecedente. Ao contrário, o delito contra a ordem tributária repousa na resistência (dolosa e fraudulenta) do agente ao pagamento do tributo devido, incidente sobre a renda lícitamente auferida, o capital ou patrimônio legitimamente obtidos. Em nossa ordem jurídica, a evidência da proveniência ilícita dos bens deve desencadear o seqüestro ou a apreensão dos mesmos bens, nunca a incidência do imposto, que legitimaria a propriedade usurpadora, o Estado associando-se ao agente criminoso. Ao contrário, a possível incidência do tributo pressupõe (presunção *iuris tantum*) a licitude da renda ou do patrimônio imponible. Inconfundíveis, pois, os crimes contra a ordem tributária e o crime de “lavagem” de dinheiro, pois enquanto o primeiro assenta-se na licitude dos meios de obtenção dos recursos, não repousando sobre um delito anterior (uma vez que a ilicitude originária dos bens deve, ao contrário, acarretar o perdimento daqueles bens, nunca a incidência de tributos), o segundo tem como pressuposto a prática de um crime antecedente.

Que crime antecedente ou anterior atrai a incidência da Lei 9.613/98 ora comentada? Já registramos que o legislador não estendeu a espécie a qualquer crime anterior (em ampla revisão da receptação dolosa), nem tampouco limitou-o ao tráfico ilícito de entorpecentes. O legislador elencou em seu art. 1.º alguns crimes originários graves e de características transnacionais, a saber:

“Art. 1.º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedades, direta ou indiretamente, de crime:

- I – de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;
- II – de terrorismo;

III – de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à exportação;

IV – de extorsão mediante seqüestro;

V – contra a Administração Pública, inclusive a exigência para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;

VI – contra o sistema financeiro nacional;

VII – praticado por organização criminosa.

Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

(...)."

Os crimes contra a Administração Pública estão elencados no Título XI do Código Penal (Dec.-lei 2.848, de 07.12.1940). Tais figuras típicas compreendem o Capítulo I, arts. 312 a 327 (que são os crimes exclusivamente praticados por funcionário público contra a administração em geral, como o peculato, o extravio ou inutilização de livro ou documento, o emprego irregular de verbas públicas, a concussão e o excesso de exação, a corrupção passiva, a facilitação de contrabando ou descaminho, a prevaricação, a condescendência criminosa, a violência arbitrária, o abandono de função, o exercício funcional ilegal, a violação de sigilo funcional e de propostas de concorrência); o Capítulo II, arts. 328 a 337 (delitos que, embora possam ser perpetrados por qualquer pessoa, envolvem apenas tipos como usurpação de função pública, resistência, desobediência, desacato, exploração de prestígio, corrupção ativa, contrabando ou descaminho, fraude de concorrência, inutilização de edital ou sinal ou de livro e documento) e o Capítulo III, arts. 338 a 359, que somente abrange os delitos contra a administração da Justiça. Como se constata, no seio dos crimes praticados contra a Administração Pública em geral, de longa data, já não se incluíam os delitos de sonegação fiscal, disciplinados pela Lei 4.729, de 14.07.1965. Posteriormente, os delitos de sonegação ficaram absorvidos na materialidade dos crimes contra a ordem tributária, descritos e puníveis segundo a Lei 8.137, de 27.12.1990. Portanto, tradicionalmente, aquilo que em nossa ordem jurídica denomina-se de crime contra a Administração Pública tem e sempre teve especificidade própria, diferente da sonegação fiscal ou do delito contra a ordem tributária. O intérprete, portanto, tem de se limitar em questão penal a enquadrar dentro dos delitos antecedentes (que servem de suporte ao crime de "lavagem" de dinheiro) apenas aqueles tipos que, segundo o Direito positivo nacional, a ordenação sistemática do Código Penal e a taxionomia jurídica tradicional, correspondem a crimes contra a Administração Pública. Não lhe é dado alterar tal ordenação, para expandir sem autorização legal, o quadro em que se inserem os crimes de "lavagem" e ocultação de bens, direitos e valores.

Assim, o legislador, corretamente, não equiparou o delito de sonegação ou contra a ordem tributária ao delito contra a Administração Pública. De fato, na maior parte dos casos de crime contra a Administração Pública em que há enriquecimento (deixamos de lado aqueles em que, não havendo enriquecimento, também não haverá interesse em "lavar" o dinheiro, como seria a hipótese possí-

vel no desacato, na simples desobediência, no abandono de função pública etc.), a causa direta e eficiente do aumento de riqueza do infrator reside exatamente na prática do crime. Portanto a riqueza e o bem adquiridos são resultado e efeito do delito (em geral, a obtenção do fim almejado pela prática do delito). Já nos crimes de sonegação fiscal (ou contrários à ordem tributária) a ilicitude é posterior, superveniente ao ganho realizado, nunca a causa da renda, do patrimônio ou de seu acréscimo. A existência da renda, do capital ou da atividade econômica é que são convertidos pela lei em fatos geradores de obrigação tributária. O agente sonegador pratica sim falsidades documentais, omissões e outros atos voltados a ludibriar a Fazenda Pública, todos para ocultar do credor o ganho obtido (licitamente). O dever de pagar tributo repousa exatamente na aparência de capacidade econômica, de riqueza, na presunção de ter o contribuinte obtido (licitamente) renda ou patrimônio (aparência e indícios que o contribuinte ilicitamente quer ocultar do credor na sonegação).

Como já constatamos, os delitos de sonegação fiscal, legalmente conceituados pela Lei 8.137/90, "Dos crimes contra a ordem tributária", estão determinados por dois núcleos cumulativos, inseparáveis e necessariamente dependentes, sem os quais não se configura a espécie delituosa, legislativamente delineada:

- a existência de tributo a pagar, cuja supressão ou redução é o resultado obtido ou singelamente o fim colimado pelo agente;
- a prática *dolosa* de atos ou omissões específicos, fraudulentos e desonestos, que servem como instrumento à evasão parcial ou total do tributo devido; ou retenção-desconto prévio ou recebimento de tributo *devido* por terceiro, sem a transferência da importância à Fazenda Pública.

Nenhum desses núcleos pode ser considerado isoladamente do outro, de modo que podemos chamá-los de notas ou características essenciais do conceito legal. O delito de resultado pressupõe a efetiva supressão ou redução do tributo devido (art. 1.º), enquanto aquele descrito no art. 2.º pune o ato ou a omissão fraudulenta que tenciona obter a economia ilícita de tributo. Mas tanto em um caso, como em outro, deverá existir o efetivo direito de crédito da Fazenda Pública (que se lesa ou se pretende lesar). E somente surge o direito de crédito, se previamente ocorrer o fato jurídico tributário, fato esse que é um fato-signo presuntivo de riqueza, renda, capital ou patrimônio, no dizer de A. A. Becker. Os fatos jurídico-tributários repousam, assim, no princípio da capacidade econômica, consagrado no art. 145, § 1.º, da CF:

"Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos adquiridos e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte."

E mais. O art. 3.º do CTN, ao conceituar tributo, expressamente o estrema das sanções por ato ilícito, assim dispendo:

"Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada."

Débitos nascerão se ocorridos os fatos jurídico-tributários, que são todos fatos-atos lícitos e manifestação de capacidade econômica do contribuinte. Exatamente por tal razão, na sonegação, o contribuinte falseia informações, esconde terem ocorrido aqueles fatos jurídico-tributários, que demonstram sua capacidade econômica. Os atos e omissões fraudulentos são um *posterius*. Se, excepcionalmente, forem concomitantes à ocorrência do fato, em nenhuma hipótese, serão a sua causa eficiente.

Em resumo, os delitos contra a ordem tributária são dolosos, pela inexistência de previsão legal da forma culposa, delimitando um campo específico, em que alguns pontos importantes podem e devem ser destacados:

a) A inexistência, em nosso sistema jurídico, de prisão por dívida, ou seja, da cominação de pena privativa de liberdade pela simples ausência de pagamento do tributo devido pelo agente. Se esse agente cumpriu regularmente com suas obrigações acessórias, informou corretamente a Fazenda Pública sem fraude, ludíbrio ou omissão, inexistente portanto crime. Não basta deixar de pagar o tributo devido. É ainda necessário para a configuração dos crimes contra a ordem tributária a existência de conduta material (comissiva ou omissiva) que fraude a fiscalização, inserindo-se falsidades em declarações, operações, livros ou documentos (sonegação) ou ainda com a posse dolosa de valor de tributo, previamente descontado ou cobrado de terceiros pelo contribuinte e que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos. Se não há alteração de documentos ou omissão de dados obrigatórios, *se não há desonestidade na escrita, com o fito de esconder o acontecimento do fato jurídico (fato lícito), fica afastada, de imediato, qualquer possibilidade de ilicitude penal. "O simples não pagamento do tributo, por si só, não retrata forma delituosa"* (cf. Ramagem Badaró. *Delitos de sonegação tributária*. São Paulo : Juriscredi, p. 178).

Com sabedoria, escreve K. Tipke, na Alemanha, que os delitos centrais do Direito Tributário como a sonegação e as ações que os caracterizam podem ser resumidos em uma só expressão: "*ações ou omissões desonestas*" (cf. "*Steuerunehrliche Handlungen*", op. cit., p. 632).

b) Inexistência de pena privativa de liberdade por descumprimento de obrigação acessória, *se inexistente tributo devido*.

Ao contrário de algumas ordens jurídicas, que prevêm delitos de risco, com a prática de atos que dificultem a fiscalização, mesmo inexistindo tributo a pagar (como a Lei 23.771/90 da Argentina), segundo a lei brasileira, o erro ou/ a omissão na escrita ou nas informações do contribuinte, isoladamente, não preenchem os pressupostos legais, ou as notas características do conceito legal delituoso. Na verdade, não há dolo, pois nenhuma intenção de reduzir ou suprimir imposto se configura na espécie, uma vez que não há tributo a pagar. O mesmo acontece se o agente retém ou recebe importância de terceiro a título de tributo (mas que não é devido à Fazenda Pública), sem repassá-la ao Fisco. Pode haver até um delito de outra natureza se houve dolo, mas jamais um crime contra a ordem tributária.

Assim, duas perguntas devem ser feitas de plano no estudo dos delitos contra a ordem tributária:

- há tributo devido a pagar?
- há descumprimento de obrigação acessória, dolosamente?

Com isso, podemos deduzir facilmente que a ordem jurídica não pune criminalmente o descumprimento em si da obrigação de pagar tributo, pois inexistente, entre nós, prisão por dívida. O delito de sonegação supõe necessária e paralelamente a ocorrência de atos ou omissões fraudulentos, enfim, ludíbrio, desonestidade destinada a diminuir ou eliminar dívida tributária, que viria a reduzir o patrimônio do contribuinte. E, como tributo não é sanção de ato ilícito, tal qual está definido no art. 3.º do CTN, o que se omite, esconde ou disfarça é exatamente o fato lícito que deu origem ao débito fiscal (a renda, o capital ganho ou o patrimônio lícitamente obtido). O devedor faltoso não aumenta o seu patrimônio, nele injetando valores novos, ilegitimamente ganhos, como fruto de outros delitos. Deixa apenas, por meio de ato ou omissão fraudulenta, de reduzir o próprio patrimônio, lesando o direito do credor, como se dá em qualquer descumprimento de obrigação patrimonial. No delito contra a ordem tributária há sempre duplo fenômeno: descumprimento de obrigação tributária, com lesão ao direito do credor, ou intenção de descumprimento + ato ou omissão fraudulenta.

O delito de sonegação não é, assim, um delito do qual decorra aumento ilícito de riqueza para o contribuinte, como se dá nas hipóteses dos crimes antecedentes enumerados no art. 1.º da Lei 9.613/98 ora comentada. Por tal razão, os delitos contra a ordem tributária configuram a consumação concomitante (unidade do ilícito) de duas infrações (distintas quanto a suas conseqüências) a saber: o ilícito tributário (singelo não pagamento do tributo devido) + ilícito penal (crime contra a ordem tributária, ou seja, não pagamento ou intenção de não pagar + fraude). As conseqüências serão diferentes, a saber, executará a Fazenda Pública o seu crédito, acrescido de penalidades pecuniárias, após inscrevê-lo em dívida ativa. Trata-se de execução própria e ínsita a toda obrigação patrimonial, em que o direito do credor é lesado. A execução tem origem em uma causa jurídica prévia (fato lícito), dela decorrendo o direito do credor. Paralelamente, estando presentes os pressupostos legais, punir-se-á penalmente o infrator pela prática do crime de sonegação fiscal.

Entretanto, em todos os delitos antecedentes, descritos no art. 1.º da Lei 9.613/98, sendo ilícito o enriquecimento, o perdimento dos bens, direitos e valores decorrentes (não a execução de dívida) será a conseqüência a ser imposta. São, em verdade, incompatíveis o crime contra a ordem tributária (ou sonegação) e aquele de "lavagem de dinheiro". Enquanto o primeiro se especializa por *atos ou omissões fraudulentos, que escondem do credor a ocorrência de um fato lícito (tributário), que desencadeou capacidade econômica para o devedor*, o segundo – ao contrário – configura *atos de ocultação e de legitimação de fatos ilícitos anteriormente praticados, dos quais advém a fortuna do agente*.

Ora, se, em regra, os delitos contra a ordem tributária supõem, além do ilícito penalmente punível, obrigação jurídica, nascida em decorrência de fatos lícitos praticados pelo contribuinte – obter renda, importar mercadoria, prestar serviço, industrializar produtos etc. – que desencadeiam execução fiscal e judicial, *ainda*

que praticados de forma organizada, de modo algum se enquadram como delito antecedente na formação típica da "lavagem de dinheiro", consignada no inc. VII do art. 1.º da Lei 9.613/98. São incompatíveis as duas consequências: o perdimento de bens (pena inerente ao crime de "lavagem de dinheiro") e a execução do crédito tributário. Exatamente por isso, o crime de sonegação fiscal não acarreta o perdimento dos bens correspondentes ao valor do tributo devido, mas, ao contrário, além das sanções de caráter penal, comporta a execução judicial do crédito tributário.

4. Conclusões

Podemos concluir que, a rigor, o ilícito é intributável. O perdimento dos bens e valores objeto ou fruto do delito deve ser a pena a ser perseguida, em nossa ordem jurídica.

Um mesmo acontecimento pode, sob certo ângulo, configurar ilícito tributário e, sob ângulo diverso, ilícito penal. Por detrás de um mesmo acontecimento há que se descobrir o específico da infração tributária e o específico da espécie delituosa. Deixar de pagar o tributo, simples inadimplência, não é crime, mas configura ilícito tributário. Somente haverá delito se, com a intenção dolosa de reduzir tributo devido, ou de anulá-lo, o contribuinte ou responsável praticar ato fraudulento, falseando a verdade, para enganar a Fazenda Pública. Como se sabe, o que se pune, no Direito Penal, são antes ações ou omissões desonestas.

Portanto, os crimes contra a ordem tributária não atraem o perdimento de bens. Eles configuram, como acontece nas infrações penais, via de regra, a convivência do ilícito penal com o ilícito tributário. Pelas razões expostas, o ilícito penal desencadeia a aplicação de sanções de caráter penal, sanções que não podem ser o perdimento dos bens, pois, paralelamente, o ilícito tributário (singelo descumprimento de obrigação jurídica, decorrente de fato lícito) suporta a execução fiscal, cobrando a Fazenda Pública o seu crédito, em juízo, como qualquer credor, desde que o inscreva em dívida ativa, depois de prévio procedimento administrativo, assentado no contraditório e na ampla defesa (art. 5.º da CF).

Pelas razões expostas acima, podemos acolher as mesmas conclusões do II Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário, realizado em Belo Horizonte, em 1998, no sentido de que "as consequências, sanções e procedimentos previstos na Lei 9.613/98, definidora dos 'crimes de lavagem de dinheiro', que configuram atos de dissimulação, ocultação e legitimação de bens, direitos e valores obtidos por meio e através do crime, e se lhes impondo o perdimento de tais bens, direitos e valores, não se aplicam ao crime de sonegação fiscal".