

Criminalidade Empresarial: Breves reflexões político-criminais sobre o tratamento dos crimes fiscais no Brasil e na Espanha.

José Maria Panoeiro

RESUMO: O presente trabalho se propõe a investigar o desenvolvimento de uma política criminal para a criminalidade empresarial. Para tanto realiza uma análise conjunta dos sistemas brasileiro e espanhol em relação aos delitos fiscais.

ABSTRACT: The present study aims to investigate the development of a criminal policy for corporate crime. For that performs a joint analysis of brazilian and spanish systems in relation to tax offenses.

PALAVRAS-CHAVE: Criminalidade Empresarial – Política Criminal – Delitos Fiscais – Comparação entre os sistemas brasileiro e espanhol.

KEY-WORDS: Corporate crimes – Criminal Policy – Tax offenses - Comparison between brazilian and spanish systems.

Sumário: 1. Delimitação do tema. 2. Criminalidade Empresarial e Direito Penal. 3. Sistema Brasileiro: Do regramento vacilante do pagamento extintivo da punibilidade. Da autonomia das instâncias à prejudicial administrativa (Súmula Vinculante 24/STF). 4. Sistema Espanhol: Da prejudicial administrativa à prejudicial penal. Do regramento legal do pagamento extintivo da punibilidade. 5. Conclusão.

1. Delimitação do tema.

Tratar da criminalidade empresarial é nos dias atuais imergir num rol de temas extremamente vasto que vai da opção político-criminal pela criminalização ao concurso de agentes, não sem passar pela problemática dos bens jurídicos supraindividuais, do erro jurídico penal ou, enfim, debater a (im)possibilidade de uma responsabilidade penal da pessoa jurídica. Cumpre, porém, uma advertência, por razões metodológicas, para garantir uma maior fidelidade do texto à doutrina citada, preservou-se as citações na língua original, permitindo ao leitor exercer de forma mais ampla a crítica ao texto.

Feita tal advertência, volta-se o presente trabalho para a Política Criminal desenvolvida, tanto no Brasil como na Espanha, para os delitos fiscais e em face da criminalidade empresarial. Assim porque como disseram Jescheck e Weigend “la *Política criminal* se ocupa de la pregunta acerca de como dirigir al Derecho penal para poder cumplir de la mejor forma posible su misión de proteger a la sociedad.”¹

Desta forma busca-se, através de uma visão panorâmica das opções político-criminais nos sistemas jurídicos, investigar a adequação, ou não, da política empreendida em face de um dos mais frequentes crimes empresariais, o delito fiscal.

Destarte, o juízo sobre o acerto ou desacerto das escolhas do legislador passa, ao que parece, pela compreensão do que é e o que representa a criminalidade envolvida no processo de criminalização, sem olvidar, contudo, do próprio funcionamento do sistema de Justiça. Neste sentido advertem Hassemer e Muñoz Conde:

Objeto del Derecho penal es la criminalidad. Quien se ocupa del Derecho penal, tiene que ocuparse también de la criminalidad y tiene, por tanto, que conocer junto a las normas jurídicopenales y su interpretación también la criminalidad y el delito. Quien no conozca o conozca mal el aspecto empírico de la Administración de Justicia penal, difícilmente podrá manejar las reglas normativas del Derecho penal material, ya que estas reglas se refieren a la criminalidad y al delito. Este conocimiento de la criminalidad y del delito también es necesario a la hora de elaborar y aplicar las leyes. No se puerde decir que al legislador penal sólo le interese el conocimiento de la criminalidad, y que al que aplica la ley penal sólo le interese el conocimiento del delito. Tanto en una como en otra fase es preciso un conocimiento de las dos realidades.²

Dito de outro modo, não basta ao legislador conhecer da existência do fato reputado lesivo a determinados interesses sociais para que a criminalização e as

¹ JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. **Tratado de derecho penal**: parte general. Granada: Comares Ed., 2002. p. 24.

² HASSEMER, Winfried; MUÑOZ CONDE, Francisco. **Introducción a la Criminología y al Derecho Penal**. Valencia: Tirant lo Blanch, 1989. p. 29.

respostas penais a determinado fato se tornem legítimas e, principalmente, eficazes. Há de se atentar para as repercussões práticas no seio da Justiça Criminal daquelas opções, sem o que torna-se inócua a própria decisão em torno da criminalização.

Assim sendo é a lei, enquanto produto de uma determinada política criminal, o objeto fundamental de exame no presente trabalho, isto é, o modo como os dois sistemas dispõem sobre tais crimes. Não obstante, o dinamismo das relações econômicas e das atividades empresariais a elas vinculadas faz com que se coteje a lei com a realidade concreta a ela subjacente, de forma que se supere a opção por um discurso mais ou menos liberal e se atenha às consequências práticas daquelas opções político-criminais.

Ocorre que a lei tem perdido o papel de centralidade no ordenamento jurídico, o que deságua num processo que se tem denominado de “crise da lei”. Sobre o tema Becerra Muñoz discorre:

Desde la instauración del Estado de derecho liberal, uno de los ramos principales del derecho moderno es la centralidade de la ley como instrumento de configuración del ordenamento jurídico. Dicho concepto de ley incluye una serie de atributos racionales que configuran a la ley como fuente única, originaria, superior a todas las demás fuentes del ordenamiento jurídico y omnipotente, de creación del Derecho. Junto a ello, la ley ha de tener su origen en la voluntad general, que la convierte en norma imperativa por la legitimidade que le otorga el contrato social que sustenta su processo de creación. El fenómeno de la “crisis de la ley” es consecuencia de la perdida de contundencia de este discurso filosófico-político em los últimos tempos [...]³

Como assenta o autor, a lei, que sempre representou o máximo de poder e autoridade do Estado, sofre nos dias atuais a concorrência da própria Constituição e da atividade regulamentar, ambas como expressão daquele poder estatal e destinadas a cuidar de parcelas antes exclusivas da lei.⁴

Na Espanha como consequência dessa concorrência normativa tem se aberto discussões relevantes no que diz respeito, por exemplo, à distinção entre infrações administrativas e infrações penais, tema caro no âmbito dos delitos fiscais ante a

³ BECERRA MUÑOZ, José. **La toma de decisiones en política criminal**: Bases para un análisis multidisciplinar. Valencia: Tirant to Blanch, 2013, p. 33.

⁴ BECERRA MUÑOZ, José. op.cit., nota 2, p. 31.

conexão entre crime e obrigação tributária. Assim porque a Constituição Espanhola, ao distinguir em seu artigo 25⁵ entre infrações administrativas de um lado, faltas e delitos de outro, não apenas entabula o que se denomina de sistema jurídico-sancionador, mas, também, de maneira muito clara, abre espaço para uma hierarquia entre as infrações administrativas e penais (faltas ou delitos) que é chancelada, inclusive, pela jurisprudência do Tribunal Constitucional daquele país.⁶ Assim discorre Navarro Cardoso:

El sistema jurídico-sancionador, como sistema de control social formal de reacción, tiene como características fundamentales: estar dirigido a las conductas desviadas más graves y, por tanto, hacer uso de los mecanismos de reacción más graves. Su fundamento se halla en el artículo 25 de la Constitución, que consagra en su apartado primero, dos formas diferentes de manifestarse [...]: bien pueden calificarse [...] como infracciones administrativas (Derecho Administrativo sancionador), o bien pueden apreciarse como delitos y faltas (Derecho Penal). Pero el propio precepto [...] va más allá , estableciendo una jerarquización entre las reacciones propias de ambas manifestaciones.⁷

Essa questão, de uma hierarquia entre as infrações parece repercutir nas discussões em torno do *ne bis in idem*, assim como no próprio regime da persecução penal dos delitos fiscais na Espanha.

De outra banda, no Brasil, por força da Emenda Constitucional 45/2004, a lei passou a ter a concorrência das Súmulas Vinculantes do Supremo Tribunal Federal, reputada por alguns como resultado de uma função normativa da interpretação judicial⁸ ou verdadeiro ato normativo da função jurisdicional.⁹ Com a edição da Súmula Vinculante 24, que condicionou a persecução penal de determinados crimes tributários a

⁵ Artículo 25

1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no contiuyan delito, falta o infraccion administrativa, según la legislación vigente aquel momento.
2. [...]
3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad.

⁶: NAVARRO CARDOSO, Fernando. **Infracción Administrativa y Delito**: Límites a la Intervención del Derecho Penal. Madrid: Colex, 2001. p. 23.

⁷ Ibidem.

⁸ SILVA, Celso de Albuquerque. **Do Efeito Vinculante**: sua Legitimação e Aplicação. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 91/96.

⁹ SIFUENTES, Mônica. **Súmula Vinculante**: Um estudo sobre o poder normativo dos tribunais. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 275/302.

prévio pronunciamento administrativo, tem-se, de fato, um novo panorama para tais crimes. Este novo quadro regulatório, porém, não encontra na lei um dispositivo que seja determinando tal condicionamento, senão regulando o momento do encaminhamento da notícia-crime por parte da Administração Pública.¹⁰

Refletir sobre estes dois sistemas é o que se propõe no presente trabalho.

2. Criminalidade Empresarial e Direito Penal.

Não é de hoje que a aparição de novas formas de criminalidade, entre as quais a empresarial, têm constrangido a dogmática penal a recondicionar as estruturas tradicionais do Direito Penal que pareciam, até então, verdadeiros núcleos intangíveis.¹¹ Como se sabe, o Direito Penal da Ilustração, ao qual correspondia a ideia de que as classes menos favorecidas economicamente eram geradoras de criminalidade e desordem social, teve no roubo e no furto suas infrações centrais¹², justamente por corresponderem ao comportamento das classes sociais mais baixas.¹³ Contudo, parece evidente o Direito Penal não tem mais se ocupado apenas das lesões ao direito de propriedade, mas também da periculosidade social decorrente da aquisição e do uso da propriedade¹⁴, fenômenos estes ligados à atividade empresarial.

Por tais razões, a dogmática penal tem sido levada a deitar os olhos para uma realidade bastante negligenciada pelo Direito Penal clássico, a empresa, enquanto atividade econômica organizada, que igualmente sempre se apresentou como causa de lesões a bens jurídicos relevantes. Ainda que não fossem as pessoas que ali se encontravam alcançadas pelo sistema jurídico-penal.¹⁵ Cogitar, assim, de criminalidade

¹⁰ Nestes termos a interpretação do STF sobre o Art. 83 da Lei 9430/96 durante o julgamento da ADI 1571 (Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJ 30.04.2004).

¹¹ GARCÍA FALCONI, Ramiro. Nueva Delincuencia y Nuevos Delincuentes: Las Teorías de La Criminalidad Económica. In: GARCÍA FALCONI, Ramiro; GRACIA MARTÍN, Luis; SCHÜNEMANN, Bernd, TERRADILLOS BASOCO, Juan María. **Derecho Penal Económico**, Tomo I, 1ª Ed. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2012, p. 11.

¹² GARCÍA FALCONI, Ramiro. op.cit., nota 1, p. 11/12.

¹³ SCHÜNEMANN, Bernd. Del Derecho Penal de La Clase Baja al Derecho Penal de la Clase Alta: ¿Um Cambio de Paradigma como Exigencia Moral? In: GARCÍA FALCONI, Ramiro; GRACIA MARTÍN, Luis; SCHÜNEMANN, Bernd, TERRADILLOS BASOCO, Juan María. **Derecho Penal Económico**, Tomo I, 1ª Ed. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni, 2012, p. 51.

¹⁴ SCHÜNEMANN, Bernd. Del Derecho Penal de La Clase Baja al Derecho Penal de la Clase Alta: ¿Um Cambio de Paradigma como Exigencia Moral? op.cit. nota 3, p. 57.

¹⁵ Poder-se-ia, em tese, vincular essa omissão à própria diversidade de tratamento dispensada sistema penal que tem num exemplo de Sutherland um registro histórico. Dizia o sociólogo americano que não era idêntico o tratamento dispensado à uma manutenção por companhias sediadas em Chiacgo de uma

empresarial ou de empresa ou de crimes corporativos¹⁶ é reconhecer, numa primeira perspectiva, que se está diante de um comportamento delitivo que só pode ser cometido por pessoas de elevada estatura social, como relata García Falconí:

Los estudios criminológicos realizados durante la segunda mitad del siglo XX y la primera década del XXI nos muestran una nueva criminalidad en la que ya no participan las clases socioeconómicas bajas, sino aquellas constituídas por el grupo dirigente y detentador del poder. Así, actividades realizadas a través del sistema financiero, del mercado de valores o del sistema de seguro privado, por ejemplo, resultan por definición vedadas a los miembros más pobres de la sociedad, pero constituyen evidentemente el entorno en el que se cometen una serie de delitos de carácter económico por parte de los estratos superiores. En el caso ecuatoriano, la quiebra fraudulenta de casi 60% del sistema financiero nacional, a finales de la década de los 90, nos demostró que se puede ser un banquero importante, un dedicado padre de familia, un miembro respetado de clubes sociales y un delincuente a la vez.¹⁷

Assim a criminalidade empresarial ou de empresa acaba por se aproximar, senão quase que se identificar com o nominado Direito Penal Econômico.¹⁸ Este verdadeiro subsistema do Direito Penal¹⁹ tem sido objeto de profundo e recente desenvolvimento teórico, não obstante ainda preserve muito da ideia de um Direito Penal de tempos de crise. Isto porque esteve durante algum tempo associado a períodos mais drásticos pelos quais passaram determinadas sociedades. Assim, no Império Romano, Diocleciano promoveu um rígido controle de preços, inclusive por meio de sanções penais que chegavam à pena de morte, visando conter um profundo processo inflacionário fomentado pela cobiça dos comerciantes, o qual estava corroendo as bases daquela sociedade.²⁰

“escola de sabotagem” e à fraude realizada por um trabalhador para obter um financiamento. O primeiro fato era absolutamente desprezado, seja pelos operadores do sistema ou mesmo pelas agências de comunicação. Sobre o tema: SUTHERLAND, Edwin H. **El Delito de Cuello Blanco**. Montevideo: Ed. BdeF, 2009. p. 83.

¹⁶ BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Derecho Penal Económico**. 2. ed. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2010, p.22-23.

¹⁷ GARCÍA FALCONI, Ramiro. op.cit., nota 1, p. 12/13.

¹⁸ SOUZA, Artur de Brito Gueiros. “Da Criminologia à Política Criminal: o 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. 120.

¹⁹ Segundo alguns autores é tamanho o número de exceções às estruturas do Direito Penal clássico que se deve reconhecer no Direito Penal Econômico um verdadeiro subsistema. Neste sentido: QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. “Sobre Los Delitos Económicos como Subsistema Penal”. In: SERRANO-PIEDRECASAS, José Ramón; DEMETRIO CRESPO, Eduardo. **El Derecho penal económico y empresarial ante los desafíos de la Sociedad mundial del riesgo**. Madrid: Colex, 2010. p. 113.

²⁰ GARCÍA FALCONI, Ramiro. op.cit., nota 1, p. 13.

Durante a Segunda Grande Guerra, o Direito Penal Econômico esteve igualmente associado a um período de crise. A intensa regulamentação das atividades econômicas traduzia o controle de tais atividades que deveriam se voltar para o esforço de guerra.²¹ Porém, é num contexto posterior ao das duas grandes guerras mundiais, com a crise do Estado de Bem Estar, a constatação do desastre econômico gerado por certas atividades econômicas e o surgimento de novos interesses relacionados à sociedade de risco que o Direito Penal Econômico inicia o processo de desenvolvimento ainda hoje em curso.²²

De rigor é possível dizer que tal desenvolvimento encontra fundamento na ideia de intervenção do Estado na economia, que nas palavras de Eros Grau se materializaria numa conformação dos regimes do contrato e da propriedade. Conformação esta, agora, sob o paradigma de um Estado Social, por ser o contrato é instituto fundamental na economia de mercado.²³ Dito de outro modo, o que justifica a citada intervenção não é outro propósito senão o de *proteger o capitalismo dos capitalistas*.^{24 25} Superam-se, com isto, as visões de um Direito Penal vinculado ao período de guerra, como citado, ou mesmo a regimes totalitários.²⁶

É com este objetivo, o de preservar o sistema econômico capitalista, no qual as relações econômicas são baseadas na liberdade do homem, de produzir e de consumir, que surgirão uma série de delitos econômicos voltados a proteger os mais variados interesses individuais e coletivos.

Os delitos econômicos, nos quais os vínculos entre Economia e Direito são de visita obrigatória, tem levado o estudioso do Direito Penal a deitar olhos sobre estudos de *law and economics* para a melhor compreensão da conduta incriminada e da resposta a ser dada a tal conduta. Sobre essa relação explica Sztajn:

²¹ TIEDEMANN, Klaus. **Manual de Derecho Penal Económico**: parte general y especial. Valencia: Tirant to blanch, 2010. p. 61.

²² GARCÍA FALCONI, Ramiro. op.cit., nota 1, p. 13.

²³ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 95.

²⁴ Ibidem. p. 58.

²⁵ Sobre a prevalência de um modelo que compatibiliza capitalismo e socialismo na Constituição de 1967, modelo este que teria sido reproduzido na Constituição de 1988: SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. p. 93.

²⁶ BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Derecho Penal Económico**. 2. ed. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2010. p. 11-12.

A relação entre Direito e Economia é tão antiga quanto a última, embora seja vista como alguma coisa marginal, de pouca importância, e é imensa a contribuição que o diálogo entre Direito e Economia (Ciências Sociais aplicadas) pode oferecer ao propor soluções para questões atuais, ao contrário do que afirmam os detratores dessa corrente de estudos. [...] No século XVIII, Adam Smith e Jeremy Bentham, o primeiro a estudar os efeitos econômicos decorrentes da formulação de normas jurídicas, o outro ao associar legislação e utilitarismo, demonstravam a importância de análise interdisciplinar ou multidisciplinar de fatos sociais. Embora haja estudos anteriores, é a partir dos anos 60 do século passado que se inicia o desenvolvimento da denominada área de *Law and Economics*, que vem se fortalecendo na pesquisa acadêmica.²⁷

Parece correto dizer que uma Política Criminal relacionada a delitos econômicos deva se fazer orientada pelos ditames de *law and economics*, deve ter em conta que o lucro é o objetivo maior de toda empresa e que na busca por este, muitas das vezes, lesionam-se relevantes interesses sociais.

Assim a opção pela criminalização deve passar, ao que parece, pela oneração da empresa no sentido de tornar menos proveitosa ou mais arriscada a atividade criminosa em seu bojo desenvolvida, assim como pela perda integral dos ganhos ilícitos decorrentes de condutas de pessoas a ela vinculados.

Porém, não pode escapar do legislador o agente por trás do fato, o qual deve ser sancionado penalmente de modo a que se reafirme a reprovabilidade do comportamento.

Essa inferência toda encontra respaldo na lição de Tiedemann, quando ressalta que o Direito Penal Econômico abarca bens jurídicos relacionados à proteção de instrumentos do tráfego econômico, como os delitos de contabilidade, ou de balanço de empresas e justifica:

la gran importancia que tienen estos instrumentos para la vida económica y la lucha contra la criminalidad económica queda demostrada, por ejemplo, com el caso de las milionárias falsificaciones de balances em los Estados Unidos em el año 2000 (“Enron”, “Tyco”, “WorldCom”, entre otros), que ocasionaron las quiebras más grandes em la história económica de los Estados Unidos y que encuentran um símil actual en los comportamientos contables de empresas alemanas del así llamado nuevo mercado del grupo “Flow-Tex” [...] y en las graves falsificaciones de balances del consorcio de produtos alimenticios italiano “Parmalat”.²⁸

²⁷ SZTAJN, Rachel. “Law and Economics”. In: ZILBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel. **Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 76.

²⁸ TIEDEMANN, Klaus. **Manual de Derecho Penal Económico**: parte general y especial. Valencia: Tirant to blanch, 2010. p. 59-60.

É dizer, mais do que olhar para a falsidade no balanço de uma empresa como um delito que atinge a fé pública, em se tratando de empresas tal procedimento pode se direcionar a diminuir o pagamento de tributos, aumentando o lucro, ou ainda frustrar os devidos controles das atividades da empresa com graves lesões a acionistas e à própria coletividade.

Também não há de escapar do legislador a grande capacidade organizacional que envolve a criminalidade empresarial, o que faz com que o crime tenha cada vez menos aparência de crime. Sobre este traço já discorreu Sérgio Demoro Hamilton:

É fácil observar que a criminalidade, dia após dia, vai assumindo novos contornos, caracterizando-se por uma audácia e por um aperfeiçoamento de métodos que tornam cada vez mais difícil a persecução criminal do Estado. [...] É conhecida a expressão de Sutherland, "white collar crime" é expressão que designa pessoas de nível sócio-econômico superior, que, desviando-se de suas atividades normais, ingressam no mundo do crime, causando graves lesões à coletividade. É um tipo de atividade criminosa *sui generis*, muito comum no mundo dos negócios, envolvendo pessoas de grande prestígio não só no campo financeiro como também – e como consequência lógica – nas altas rodas sociais e políticas. Trata-se de um "criminoso de luxo", que "não passa recibo", e, pois, em processo em que esteja envolvido, enorme será a dificuldade do Ministério Público para obter êxito na persecução criminal. Os crimes praticados por tais pessoas não diferem dos delitos comuns, porém, a punição torna-se extremamente difícil, senão impossível, caso os indícios não sejam levados na devida conta.²⁹

Contudo, há um outro traço menos visível e, por isso mesmo, mais nefasto da criminalidade econômica. Na medida em que expressa o comportamento ilícito dos detentores do poder econômico, os agentes envolvidos em tal atividade tem forte influência no processo legislativo, o que lhes permite fazer surgir toda sorte de normas destinada a arrefecer o processo de criminalização de suas condutas.³⁰ Tal fenômeno é registrado por Aller:

²⁹ HAMILTON, Sérgio Demoro. "Aspectos da Prova Indiciária". In: _____. **Temas de Processo Penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998. p. 41-52.

³⁰ Seria um exemplo desse tipo de influência a recente modificação do delito de "Quadrilha ou bando" (Art. 288 - Associarem-se mais de três pessoas, em quadrilha ou bando, para o fim de cometer crimes) redesignado de "Associação criminosa" (Art. 288. Associarem-se 3 (três) ou mais pessoas, para o fim específico de cometer crimes) pela Lei 12.850/2013. A inserção no tipo da expressão "para o fim específico" tem o condão de provocar discussões se empresários podem responder por tal delito ou se o fato de estarem, originalmente, associados para atos empresariais os exclui de tal prática. Sobre o tema, ainda na vigência da redação original: ESTELLITA, Heloísa. **Criminalidade de Empresa, Quadrilha e Organização Criminosa**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. Em sentido contrário: MIRABETE, Julio Fabbrini; FABBRINI, Renato Nascimento. Manual de Direito Penal: **parte especial**,

Divide la organización del delito em formal e informal. La primera (la que aquí interesa) es aquella por la cual los hombres de negocios se organizan para el control de la legislación, la selección de los administradores y la restricción de las apropiaciones para la promulgación de leyes que puedan afectarlos.³¹

A superação deste traço só é possível quando se está diante de um Judiciário capaz de fazer prevalecer certos valores constitucionais, aceitando expurgar do ordenamento toda legislação voltada para anular a criminalização dessas condutas.³²

Não quando este Poder se revela extremamente subserviente na interpretação do Princípio da Legalidade, preso a uma dimensão formal e não material, o que há algum tempo foi criticado por Márcia Dometila Lima de Carvalho:

O Judiciário, com uma formação apropriada para o combate à criminalidade clássica, não vem revelando uma sensibilidade adequada para a captação das sutilezas inerentes à criminalidade econômica. Mostra, ao contrário, um apego exagerado a uma certa interpretação liberal, não condizente com a nova realidade do Direito, emergente de um Estado de Justiça Social, concepção atual do Estado de Direito.³³

3. Sistema Brasileiro: Do regramento vacilante do pagamento extintivo da punibilidade à subordinação da instância penal à administrativa (Súmula Vinculante 24/STF).

Arts. 235 a 361 do CP. 20. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2005. v. 3. p. 200. Na jurisprudência admitindo o crime: STF: HC 84223/RS, rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, DJ 27/08/2004.

³¹ ALLER, German. White collar crime. Edwin H. Sutherland y el delito de cuello blanco. **Revista de Derecho Penal y Procesal Penal**, Buenos Aires, n. 6, p. 12-35, feb. 2005.

³² Colacione-se como exemplos da ausência de tomada de posição do Judiciário brasileiro em face da legislação penal tributária, a tramitação, no STF, das ADIs 3002/DF e 4273/DF. Tais ações diretas de inconstitucionalidade atacam, respectivamente, os programas de recuperação fiscal promovidos pelas Leis 10.684/2003 e 11.941/2009, por violarem uma série de princípios constitucionais. A primeira deu entrada no STF em 24/09/2003 tendo sido julgada prejudicada monocraticamente pelo Ministro Celso de Mello em 11/12/2009 sem sequer ter sido levado a apreciação o pedido de liminar. A razão aventada foi, justamente, a da superveniência da Lei 11.941/2009. (Fonte: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=Lei%2011.941&processo=3002>> - Acesso em 25 jun. 2014). Contudo, a ADI 4273/DF, que deu entrada no STF em 21/07/2009, não conta até a presente dada, com um despacho sequer do relator, o Ministro Celso de Mello (Fonte: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=4273&processo=4273>>- Acesso em 25 jun. 2014).

³³ CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. **Fundamentação Constitucional do Direito Penal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1992. p. 117.

Desde que os delitos tributários ganharam certa autonomia sistemática, o que se deu com a Lei n. 4.729/65, o legislador pátrio tem se valido de uma série de normas que atribuem ao pagamento o efeito de extinguir a punibilidade. E foi com a citada lei que iniciou sua vacilante regulação do pagamento, nela atribuindo o efeito extintivo da punibilidade apenas se o recolhimento do tributo se desse antes do início da ação fiscal (art. 2º).³⁴

Posteriormente, editou-se a Lei n. 5498/68, a qual em seu art. 1º possibilitava a extinção da punibilidade em razão do parcelamento ou do pagamento de débitos do Imposto de Renda.³⁵ Seguiu-se, então, o art. 14 da Lei n. 8.137/90, lei esta que passou a regulamentar os crimes contra a ordem tributária, e que trouxe a citada norma, agora dando efeito extintivo da punibilidade para o pagamento realizado até o recebimento da denúncia.³⁶ O dispositivo foi revogado pela Lei n. 8.383/1991 por ter, entre outros inconvenientes, o largo alcance capaz de atingir, até mesmo, condutas relacionadas à corrupção de funcionários da Administração Tributária.

Porém, a Lei n. 9.249/95 por meio de seu art. 34, reinstituiu a causa de extinção da punibilidade, agora direcionada apenas aos crimes tributários previstos na Lei n. 8137/90 e na Lei n. 4.729/65, desde que o pagamento, com todos os seus acréscimos se desse antes do recebimento da denúncia.³⁷ Tal dispositivo deveria se firmar como a norma geral relacionada ao pagamento extintivo da punibilidade.

Não parece ilógico admitir que o pagamento produza o efeito de extinguir a punibilidade nos crimes tributários, afinal, diversos países, inclusive a Espanha, possuem regras similares.

O que talvez mereça reflexão é o fato de que não se impõe limites à possibilidade de utilização da causa de extinção, o que se torna um estímulo a que os agentes econômicos não façam o recolhimento do tributo no momento adequado.

³⁴ Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

³⁵ Art 1º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei número 4.729, de 14 de julho de 1965, para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.

§ 1º Fica igualmente extinta a punibilidade dos contribuintes, mencionados neste artigo, que tenham pago seus débitos ou que os estejam pagando na forma da legislação vigente.

³⁶ 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.

³⁷ 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.

Aliás, mesmo as modernas propostas de mitigação do rigor penal como a “terceira via” de Claus Roxin, que faz da reparação do dano uma causa de dispensa da pena em infrações menos graves, não permite tamanha benevolência, pois se afere do mérito da dispensa.³⁸

Contudo, não obstante tal dispositivo, o legislador a partir do ano 2000 passou a editar e reeditar de tempos em tempos normas temporárias sobre parcelamento do débito tributário, ao qual atribui o efeito de suspender a pretensão punitiva e o prazo de prescrição, e pagamento com efeito de extinguir a punibilidade, mas agora sem estabelecer restrições temporais.

Neste sentido vieram as Leis n. 9.964/2000, n. 10.684/2003³⁹, n. 11.941/2009 e a Lei n. 12.685/2013 que reabriu o prazo para adesão à lei que lhe antecedeu. Todas as normas ali veiculadas incidindo sobre débitos específicos, isto é, normas temporárias, que jamais revogaram o art. 34 da Lei n. 9.249/95.⁴⁰

Em meio a esse cipoal de leis, tiveram lugar, ainda, as Leis n. 12.350/2011 e 12.382/2011, que alteraram a redação do art. 83 da Lei n. 9.430/96, com vistas a tornar este dispositivo a norma permanente sobre parcelamento e pagamento de débitos tributários, os quais estariam, limitados pelo recebimento da denúncia, com remissão expressa ao art. 34 da Lei n. 9.249/95.⁴¹

³⁸ ROXIN, Claus; et al. **Derecho penal:** parte general: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito Madrid: Civitas, 1997. t. 1. p. 108.

³⁹ Em relação a esta lei a Medida Provisória 303/2006, que não chegou a ser convertida em lei, reabriu o prazo para adesão àquele programa até 15/09/2006, limitando, porém, o parcelamento a 130 meses. Contudo, os efeitos processuais e penais eram os mesmos da Lei n. 10684/2003 à qual se reportava.

⁴⁰ Sobre o caráter temporário das normas penais e processuais penais dos Programas de Recuperação Fiscal já se teve oportunidade de discorrer: PANOEIRO, José Maria de Castro. **As controvérsias da Lei nº 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais**. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.) *Inovações no Direito Penal Econômico*. Brasília: ESMPU, 2011, p. 301/333.

⁴¹ 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 20 de dezembro 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 25 de fevereiro 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 25 de fevereiro de 2011)

E foi com base justamente neste último dos dispositivos citados que o STF promoveu a grande virada em sua jurisprudência, para condicionar a instância penal à instância administrativa, o que já havia sido tentado de maneira mais sutil quando da edição da Lei n. 9430/96. Esta lei desde sua redação original condicionou, no art. 83 *caput*, o encaminhamento da representação fiscal para fins penais por parte dos agentes do Fisco ao esgotamento da instância administrativa.⁴²

Atacada por meio da ADI 1571/DF o que se viu no julgamento do mérito desta ação direta de inconstitucionalidade, que se deu em conjunto com o HC 81.611/DF, foi o STF afirmar que “a ação penal não estava condicionada a representação”, porém, “o Ministério Público deveria aguardar o lançamento”.

Para sustentar tal tese valeu-se o STF do argumento de que o contribuinte tinha direito à ampla defesa administrativa, razão pela qual o oferecimento “precoce” de denúncia pelo Ministério Público lhe impediria de manejar a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei n. 9.249/95 sem abrir mão do devido processo legal administrativo. Ademais, afirmou-se que o lançamento era uma atividade do Fisco, não do Ministério Público na ação penal, e sem lançamento não há tributo e muito menos sonegação de tributos.

Para tentar, então, enquadrar juridicamente o lançamento tributário em relação ao crime tributário, num primeiro momento falou-se em condição objetiva de

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro 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 25 de fevereiro 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 25 de fevereiro 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 pelo juiz. (Renumerado pela Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011)

⁴² Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação original)

punibilidade, porém, quando da edição da Súmula Vinculante 24 optou-se por justificar o condicionamento com a alegação de que “não se tipifica o crime sem o lançamento”.

Este condicionamento da instância penal à instância administrativa, associada a uma regulamentação benevolente do pagamento faz com que os riscos para quem sonega se reduzam de sobremaneira, o que cria um ambiente favorável à fraude tributária.

No plano concreto da funcionalidade do sistema penal seria possível representar a persecução penal em face de agentes com maior envergadura econômica como uma verdadeira corrida de obstáculos, onde a persecução penal jamais alcançará a linha de chegada. Por outro lado, aqueles de menor capacidade econômica veem a persecução penal se desenvolver sem quaisquer obstáculos e chegar ao termo final onde a punição apenas reforça o sentimento de injustiça presente em todo o sistema fiscal.

4. Sistema Espanhol: Da prejudicial administrativa à prejudicial penal. Do regramento legal do pagamento extintivo da punibilidade.

Na Espanha, segundo Ayala Gómez, os problemas relacionados ao combate da fraude fiscal não diferem muito daqueles vivenciados em diversos países, daí porque a necessidade de desenhar um modelo tendo conhecimento da funcionalidade, ou não, do modelo de intervenção penal existente.⁴³

Talvez por essa razão, buscar na exposição de motivos de determinadas leis de reforma do sistema penal tributário as justificativas para a modificação possa representar mais do que o entendimento dos dispositivos, mas o próprio reconhecimento do fracasso de um modelo anterior. Daí porque a Exposição de Motivos da *Ley 36/2006*, onde estão destacados os nefastos efeitos sociais da fraude fiscal, nos descortina a evolução do sistema espanhol na luta contra esse tipo de crime. Diz Ayala Gómez:

La Exposición de Motivos [...] Partiendo de la consideración de que el fraude fiscal “es um fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, ló

⁴³ AYALA GÓMEZ, Ignacio. “Antecedentes Legislativos de Los Delitos Contra La Hacienda Pública”. In: TOLEDO y UBIETO, Emilio Octavio (Coord.). **Delitos e Infracciones Contra la Hacienda Pública**. Valencia: Tirant to Blanch, 2009. p. 25-26.

que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorciona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; em definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario”, señala que la acción legislativa debe encaminarse, no sólo a la detección y regularización de los incumplimientos tributarios sino, y con mayor énfasis, “a evitar que esos incumplimientos se produzcan, haciendo hincapié en los aspectos disuasorios de la lucha contra el fraude al tiempo que se favorece el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.⁴⁴

De se ver, como referido anteriormente, que o Código Penal Espanhol de 1995⁴⁵ já trazia no art. 305.4, cujo teor original apresentava a regularização da situação tributária (*rectius*: pagamento) como justificativa para exclusão da responsabilidade penal.⁴⁶

Porém, o pagamento do débito tributário só excluiria a responsabilidade penal, se ocorresse previamente a qualquer atuação estatal (Fazenda Pública, Advogado do Estado ou do Ministério Público), no sentido de cobrar o tributo ou responsabilizar penalmente pelo delito.

Assim, parece decorrer de norma desse jaez a inexistência de um condicionamento da instância penal à instância administrativa, na medida em que excluem o benefício legal a atuação, alternativa, do Ministério Público ou da Fazenda Pública. Daí porque parece equivocado sustentar, com base na existência de norma que dê ao pagamento o efeito extintivo da punibilidade, a necessidade de prévio exaurimento da instância administrativa.⁴⁷

Contudo, anteriormente à *Ley Orgánica 10/1995* trilhava a legislação espanhola outro caminho.

Durante a vigência da *Ley 50/1977*, de 16 de novembro de 1977 condicionava-se a instância penal à administrativa^{48 49}, o que era, com acerto, objeto de inúmeras críticas como

⁴⁴ *Ibidem*, p. 26/27.

⁴⁵ *Ley Orgánica 10/1995*.

⁴⁶ 4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. (Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/1995/11/24/pdfs/A33987-34058.pdf>> Acesso em: 31 maio 2013)

⁴⁷ TAVARES, Juarez. **La Persecución de los delitos económicos en Brasil**. In: BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina; GÓMEZ-JARA DÍEZ, Carlos (Coord.) *Política Fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*. Madrid: Ramón Areces, 2007. p. 147

⁴⁸ Artículo treinta y sete – Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela.

aquela assestada por Muñoz Conde⁵⁰, que afirma que a prejudicial se constituía numa oportunidade aberta à corrupção.

Conforme registro de Ayala Gómez, parte da doutrina da época não compreendeu o profundo significado democrático do tipo penal (tributário) e as transformações que implicaria, daí porque a aceitação sem maiores questionamentos, da prejudicial administrativa; tanto que alguns, retirando o delito de suas coordenadas históricas, chegaram a pugnar que Cortes Constitucionais afastassem o dispositivo, por uma pretensa “inconstitucionalidade”.⁵¹

Com isso se delineou um sistema em que a punição se destinava aos matutos que cometiam contrabando.⁵²

Em 1984, começou a tramitar novo projeto de lei que, atendendo aos comandos do art. 31 da Constituição Espanhola de 1978⁵³, visava a reprimir a fraude fiscal. O “*Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal*” do qual derivou a *Ley Orgánica 2/1985* que alterou o Código Penal Espanhol, introduzindo título específico dedicado aos “*Delitos contra la Hacienda Pública*”. Concomitantemente, tramitou uma reforma da “*Ley General Tributaria*”, buscando evitar antinomias.⁵⁴

Uma das causas apontadas, até então, para o fracasso do combate aos delitos fiscais era, justamente, a existência da prejudicial, pelo que se resolveu, por suprimi-la na *Ley 10/1985*.⁵⁵

Dos. Uma vez que hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales. (Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/1977/11/16/pdfs/A24945-24951.pdf>> Acesso em: 08 jun.2013)

⁴⁹ Sobre a prejudicial administrativa ao tempo da *Ley 50/1977*: ESPEJO POYATO, Isabel. **Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 86.

⁵⁰ “[...] La «prejudicialidad administrativa» (cfr. Art. 37 Ley 50/1977) obstaculizaba una intervención directa del Derecho penal, permitiendo «arreglos» y «componendas» entre el contribuyente y la Administración que hacían luego imposible la exigencia de responsabilidad penal [...]”(MUÑOZ CONDE, Francisco. **Derecho Penal**: parte especial. 18. ed. Valencia: Tirant to blanch, 2010. p. 989-990.

⁵¹ AYALA GÓMEZ, Ignacio. Op. cit. Nota 43, p. 40-41.

⁵² Ibidem.

⁵³ Artículo 31

l. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. (Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/1978/12/29/pdfs/A29313-29424.pdf>> Acesso em: 08 jun. 2013)

⁵⁴ AYALA GÓMEZ, op.cit., nota 868, p. 55-57.

⁵⁵ Ibidem. p. 57-58.

Hoje, porém, a vigente *Ley 58/2003 (Ley General Tributaria)* regula a matéria de maneira diversa. Atenta ao princípio do *non bis in idem*⁵⁶, submete a instância administrativa à instância penal, como se extrai do dispositivo do *artículo 180* da citada lei, com o esclarecedor título de “*Principio de no concurrencia de sanciones tributarias*”.⁵⁷ Neste sentido, esclarece Almudí Cid:

⁵⁶ Sobre o conteúdo de tal princípio Espejo Poyato esclarece:

*En base a este principio se afirma que la Administración debe, no ya cambiar su actuación, lo que sea lógico, dados los principios procedimentales em juego, que necesariamente en caso de delito fiscal han de ser diferentes de los que rigen la esfera de actuación estrictamente tributaria, sino paralisar sus actuaciones, todas, em cuanto surge el indicio de crime. El Manual de Delitos Contra la Hacienda Publica de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado explica el funcionamiento del principio ne bis in idem em los siguientes términos: <[L]a imposibilidad de que pueda concurrir una dualidad de sanciones en los casos en que nos encontramos ante la identidad de sujeto, hecho y fundamento, há de traducirse necesariamente por una preferencia por la aplicación de la norma que sanciona el ilícito penal frente la norma que sanciona el ilícito administrativo; de esta forma, el eventual conflicto que pudiera surgir entre ambos procedimientos debe resolverse siempre a favor de la aplicación de la norma penal, lo que se traduce em uma doble consideración: a) La previa imposición de una sanción administrativa no excluye la posibilidad de iniciar un proceso penal, aun cuando concurra la triple identidad a la que nos estamos refiriendo; de no ser así, estaríamos dejand en manos de la Administración la valoración de si determinadas conductas son o non delictivas, cuestión esta reservada a los órganos jurisdiccionales; b) En el caso de que hubiese mediado sanción administrativa, no por ello puede dejar de imponerse una sanción penal, pues la mera declaración de imposición de una nueva sanción no vulnera el principio ne bis in idem siempre que en la imposición de la sanción penal se descuenta la sanción administrativa y todos los efectos negativos derivados de la misma.[...]> (ESPEJO POYATO, Isabel. **Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal**. Madrid: Marcial Pons, 2013. p.265-266).*

⁵⁷ Artículo 180.

Principio de no concurrencia de sanciones tributarias.

1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.

2. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente.

3. La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.

Entre otros supuestos, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 191 de esta ley será compatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 194 y 195 de esta ley. Asimismo, la sanción derivada de la comisión de la infracción prevista en el artículo 198 de esta ley será compatible con las que procedan, en su caso, por la aplicación de los artículos 199 y 203 de esta ley.

De acuerdo con lo previsto em el artículo 180 de la Ley General Tributaria, si la Administración tributariaa estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal [...] Como es evidente, la remisión del tanto de culpa al ámbito penal podrá producirse tanto en el seno de um procedimiento de comprobación o investigación o, incluso, uma vez que se há comenzado a sustanciarse el proceso penal. No obstante, el principio de *non bis in idem*, plenamente aplicable em la esfera administrativa sancionadora, determina que la Administración deba abstenerse de sancionar al presunto infractor por los hechos que considere que pueden ser constitutivos de delito.⁵⁸

Embora evidente a submissão da instância administrativa à penal, em certos casos, diante da expressa adoção na lei tributária do *non bis in idem*, se fosse aplicada a sanção administrativa, por consequência, presente a identidade de fatos, ficaria afastada a possibilidade de sanção penal. A solução seria a mesma adotada na passagem do regime da *Ley 50/1977* para a *Ley 10/1985*.⁵⁹ Contudo, atualmente tal situação só poderia ser verificada pelo descumprimento do rito estabelecido na legislação tributária.⁶⁰ É o que se constata da jurisprudência do Tribunal Supremo da Espanha:

[...] en el odenamiento jurídico español, el sistema de punición del delito fiscal está atribuido directamente a la jurisdicción penal y la actuación de ésta no está condicionada a ninguna clase de prejudicialidad administrativa o tributaria. Este sistema significa, además, que es el tribunal penal el que debe realizar la actuación de liquidación tributaria que resulta necesaria para el cálculo de la cifra que determina el delito [...] (STS 7 feb. 2007)⁶¹

4. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias resultan compatibles con la exigência del interés de demora y de los recargos del período ejecutivo. (Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>> Acesso em: 08 jun. 2013)

⁵⁸ ALMUDÍ CID, José Manuel. “El Procedimiento Sancionador em Materia Tributaria”. In: TOLEDO y UBIETO, Emilio Octavio (Coord.). **Delitos e Infracciones Contra la Hacienda Pública**. Valencia: Tirant to Blanch, 2009. p. 504-505).

⁵⁹ VELLOSO, **Andrei Pitten**. A prejudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.20, out. 2007. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/Andrei_Velloso.htm> Acesso em: 08 jun. 2013.

⁶⁰ O princípio do *non bis in idem* na Espanha tem um forte desenvolvimento a partir da jurisprudência e deriva, no campo dos delitos tributários, da regra da não concorrência de sanções. Para maiores considerações sobre o tema, que não é objeto específico da presente dissertação: GARBERÍ LLOBREGAT, José; BUITRÓN RAMÍREZ, Guadalupe. “Principio de no concurrencia de sanciones tributarias”. In: GARBERÍ LLOBREGAT, José. **Procedimiento sancionador, infracciones y sanciones tributarias**. Valencia: Tirant to Blanch, 2005. t. 1. p. 340-420.

⁶¹ ALMUDÍ CID, José Manuel. “El Procedimiento Sancionador em Materia Tributaria”. In: TOLEDO y UBIETO, Emilio Octavio (Coord.). **Delitos e Infracciones Contra la Hacienda Pública**. Valencia: Tirant to Blanch, 2009. p. 505.

Mais recentemente, ainda, a *Ley Orgánica 5/2010*, que reformou o estatuto repressivo espanhol, não alterou o art. 305.4, o qual se viu modificado, apenas, pela “*Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*”. Sua essência, porém, foi preservada.⁶²

Interessante, porém, em especial quando se confronta com a sistemática brasileira decorrente da Súmula Vinculante 24, é a previsão do Código Penal de que o efeito extintivo da punibilidade ocorre, mesmo quando prescrito o direito de a Administração determinar seu montante administrativamente. Sinaliza-se, com isso, que a pretensão punitiva permanece íntegra, independentemente de inércia ou desídia da Administração:

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

⁶² Da exposição de Motivos da *Ley Orgánica 7/2012* se extrai:

Una primera modificación ha consistido en configurar la regularización de la situación tributaria como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente. Esta nueva configuración de la regularización hace que ésta guarde una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto, tal y como han destacado tanto la Fiscalía General del Estado, como el Tribunal Supremo, que de forma muy expresiva se han referido a la regularización como el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias.

En coherencia con esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria. Disponible em: <<http://www.boe.es/boe/dias/2012/12/28/pdfs/BOE-A-2012-15647.pdf>> Acesso em: 02 jun. 2013.

*La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.*⁶³ (sem grifo no original)

Com toda essa regulamentação a Espanha ainda enfrenta problemas no combate à fraude fiscal, porém, seu sistema parece se revelar mais adequado ao resguardo do interesse social subjacente ao tributo.

5. Conclusões

Diante da nova realidade representada pela criminalidade empresarial parece decisivo o argumento em prol de uma compreensão global do problema penal, que passe pela necessária integração de Criminologia, Política Criminal e Direito Penal.

Trata-se, pois, de um tipo de criminalidade que opera dentro de uma realidade, extremamente dinâmica, a economia.

Além disso, esta criminalidade tem por trás pessoas, adequadamente nominadas por Sutherland como criminosos do colarinho branco, os quais detém não apenas uma capacidade de organizar o delito de molde a dificultar sua persecução, senão também influenciar no processo de formação da lei erigindo sucessivos obstáculos à sua responsabilização.

Demais disso, as atividades econômicas se movem para um norte, o lucro, e sempre que surgirem opções economicamente mais favoráveis para viabilizar este resultado, será este o caminho escolhido pelo agente econômico.

Essa dinâmica faz com que o delito fiscal no Brasil tenha na instabilidade normativa relativa ao pagamento um problema de contornos bastante específicos. Assim porque a reedição, de tempos em tempos, de Programas Recuperação Fiscal (REFIS) tem promovido a anulação da resposta penal a tais fatos criminosos, abrindo espaço, também, para um reforço na ideia de seletividade do sistema penal, mesmo dentro de um subsistema onde as pessoas já teriam um status diferente daquele público alvo do Direito Penal clássico.

⁶³ Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/2012/12/28/pdfs/BOE-A-2012-15647.pdf>> Acesso: 02 jun. 2013.

Por todas essas razões parece que o sistema brasileiro, longe de estimular o cumprimento regular da obrigação tributária, fomenta mais e mais a sonegação e a fraude e, o que é pior, atrai, pela necessidade de subsistência no mercado, cada vez mais empresários.

O sistema espanhol pode, pelo que se viu, indicar um caminho mais preciso a seguir.

Neste sentido, há uma regra estável quanto ao pagamento extintivo da punibilidade, o qual deve se verificar antes de qualquer atuação estatal (Administração Tributária ou Ministério Público).

Com esta mecânica cria-se um risco elevado para o agente econômico de se sujeitar a sanções penais, em casos de descumprimento mediante fraude da obrigação tributária, o que pode ter um caráter mais forte do que o simples manejo de sanções exclusivamente tributárias.

Outro aspecto relevante destacado no trabalho diz respeito à vinculação das instâncias. Como restou demonstrado, trilhou o Brasil, pela via jurisprudencial, também submetida à influência do poder econômico, o caminho inverso ao da legislação espanhola.

Subordinamos hoje, com base na Súmula Vinculante 24, a instância penal a um pronunciamento administrativo, o que abre espaço para um controle político do crime, questão problemática em face dos agentes potencialmente neste caso. Essa construção quando associada ao regime de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo cria um ambiente extremamente favorável à sonegação e a toda sorte de expedientes para impedir ou desconstituir o lançamento, fazendo tábula rasa da própria existência de crimes tributários no Brasil.

Aqui também o sistema espanhol parece dar uma resposta não apenas mais adequada à questão, mas verdadeiramente superior em termos técnicos.

Ao estabelecer a nível constitucional um sistema jurídico sancionador único, evitando a duplicidade de sanções pelo mesmo fato, o sistema resolve a questão no âmbito penal.

Isto é, presente elementos de um crime a apuração é remetida para a instância penal, superando-se o antigo sistema da prejudicial administrativa que conduzia a uma absoluta ineficácia do sistema penal tributário.

A solução espanhola parece, ainda, engenhosa, na medida em que a proximidade das infrações administrativa e penal no âmbito do Direito Penal Econômico pode

sugerir uma certa confusão entre as sanções, abrindo espaço para discussões em torno da legitimidade da própria intervenção penal, se houver, por exemplo, identidade de sanções.

Tudo isso perde espaço na medida em que apenas uma das sanções subsistirá e que cabe ao legislador estatuir as sanções penais e qualificar, ou não, um fato como crime.