

FUNDAMENTOS DE DIREITO PENAL ECONÔMICO E A LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.

JOSÉ RENATO MARTINS

Doutorando em Direito Penal pela Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP. Advogado e Ex-Delegado de Polícia de Carreira do Estado de São Paulo. Coordenador do Curso de Direito Campus Taquaral da Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP. Professor de Teoria Geral do Estado, Direito Constitucional e Direito Penal na Faculdade de Direito na UNIMEP.

RESUMO

Este trabalho foi realizado com o objetivo de apresentar o surgimento, o desenvolvimento e os fundamentos do direito penal econômico no mundo jurídico, onde se procurou também registrar a evolução do direito penal tributário na legislação brasileira.

Nesse contexto, revelaram-se as condições nas quais surgiu e evoluiu o chamado direito penal econômico, considerado uma nova realidade jurídica e passível de uma sanção igualmente penal, destacando-se também os princípios que o regem e os seus principais aspectos.

Por fim, realizaram-se breves comentários sobre o direito penal tributário na legislação brasileira, desde os primeiros documentos onde foi possível constatar a presença de condutas dessa natureza também passíveis de uma sanção penal, bem como referências à reforma da Parte Especial do Código Penal brasileiro em vigor, no tocante à matéria objeto do presente trabalho.

Palavras-chave: DIREITO PENAL – DIREITO ECONÔMICO – DIREITO PENAL ECONÔMICO – ILÍCITOS FISCAIS – DELITO ECONÔMICO – CRIME DO COLARINHO BRANCO – PRINCÍPIOS – DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.

1. INTRODUÇÃO

Nem sempre foi considerado justo, através dos tempos, e pelos membros de uma coletividade, o pagamento de tributos para sustentar o funcionamento do ente governante. Houve, inclusive, casos em que por estarem os povos sob o domínio de estrangeiros, se considerou que pagar tributos era contribuir para a persistência do referido domínio e, por consequência, uma traição à própria pátria. Isto talvez explique a pergunta que com malícia fazem os fariseus a Jesus, e que provocou a conhecida resposta de: *“Por que me tentais, hipócritas? Mostrai-me a moeda com que se paga o tributo”*, frase seguida da conclusão: *“Pois dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus”*¹.

O tributo também foi resistido porque era considerado fruto da desigualdade, dos privilégios e da injustiça. As contribuições fiscais mal distribuídas precipitaram a revolução francesa, a burguesia que predominou após este acontecimento achou injustos os impostos, e esta posição inclusive foi compartilhada por economistas que como Juan Bautista Say comparavam o imposto com o granizo por seus efeitos destrutivos².

Posteriormente, e sem bem que certos acontecimentos como a Primeira Guerra Mundial modificaram o modo de pensar das coletividades, ficou arraigada na mente dos cidadãos, a impopularidade do imposto e seu desejo de iludi-lo de qualquer maneira, não sendo mal vistas as manobras efetuadas nesse sentido, nem os infratores que as efetuavam.

Mas modernamente, a doutrina tem reagido contra essa tendência. Considera-se, na atualidade, que o Estado por meio do Fisco requer imprescindível e impostergavelmente contar com os fundos provenientes do respectivo poder de imposição como base insubstituível para alcançar as altas e significativas funções públicas a seu cargo.

Destarte, as modernas concepções acerca do imposto, que de simples meio de obtenção de recursos passou a constituir um elemento essencial para a existência mesma do Estado e para a realização de seus fins, obrigam a examinar com especial determinação as violações às leis impositivas e os efeitos de estabelecer os meios tendentes a evitar as referidas violações.

Surge, então, a idéia da repressão tributária, mas isto traz o grande problema de situar essa infração no campo das ciências jurídicas.

¹ Evangelho de São Mateus, cap. 22, vers. 17 a 21.

² TAMAGNO, Roberto. Delito fiscal. In: **Enciclopédia Jurídica Omeba**, t. VI, 1954, p. 290.

Muitos autores têm se ocupado do tema e têm surgido diversas teorias a esse respeito. Porém, antes da análise dessa questão, importa deixar claro que qualquer incursão no Direito Penal Tributário é realmente difícil, porquanto se trata de uma ciência ainda em construção³, sem grande pacificação de conceitos e de complexa determinação relacionada ao seu conteúdo, cujas condutas típicas são constantemente alteradas ou revogadas ao talante de circunstâncias políticas e econômicas momentâneas e não consolidadas.

Dentre os juristas que se ocuparam desse fatídico problema, alguns entendem que a infração fiscal é um simples capítulo do Direito Tributário destinado a estabelecer as consequências do inadimplemento às normas dessa natureza⁴, ou que é parte integrante do Direito repressivo geral representado pelo Direito Penal⁵, ou que seu estudo pertence ao campo de uma ciência jurídica autônoma, chamada Direito Penal Tributário⁶, ou que sua localização científica depende do tipo de violação de que se trate⁷, ou ainda que é parte de um Direito Penal distinto ao comum, denominado Direito Penal Administrativo⁸.

Inobstante a existência dessa controvérsia, o fato é que os ilícitos fiscais criminalizados devem ser encarados como crimes, independentemente de sua origem remota estar no Direito Tributário. Entretanto, o que deve ficar claro é que, para qualquer hipótese, sempre haverá a necessidade do cotejo da legislação penal com a legislação tributária. Uma não pode ser encarada de forma isolada da outra, devendo, pois, uma complementar a outra.

2. DIGRESSÃO HISTÓRICA DO DIREITO PENAL ECONÔMICO

Discutível é a questão relacionada ao momento do surgimento do denominado direito penal econômico, bem como a forma com que o mesmo se desenvolveu.

³ Carlos Martínez Buján-Perez relata que até o ano de 1978 não existia na literatura criminológica alemã qualquer investigação empírica especificamente destinada ao tema da criminalidade fiscal, sendo, ainda hoje, raros os trabalhos que se ocupam de forma tangencial desta problemática. Salienta ainda o autor que, na Espanha, também são praticamente inexistentes os estudos criminológicos desse setor de delinquência e são muito poucos os trabalhos teóricos que abordam a problemática da delinquência econômica em geral. BUJÁN-PEREZ, Carlos Martínez. **El delito fiscal**. Madri: Editorial Montecorvo, 1982, p. 20-21.

⁴ FONROUGE, Carlos Giuliani. **Derecho financiero**, v. II – “Anteproyecto de Código Fiscal”. Depalma: Buenos Aires, 1990, p. 562.

⁵ AFTALIÓN, Enrique R. El derecho penal económico. In: **Revista Jurídica Argentina La Ley**, v. 107, p. 1.198 e s.

⁶ DE MATTEIS, Francesco. **Manuale di diritto penale tributario**. Torino: Utet, 1963, p. 21.

⁷ JARACH, Dino. Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo. In: **Revista Jurídica de Córdoba**, primer trimestre 1947, p. 146.

⁸ SCHÖNKE, Adolf. La doctrina del derecho penal administrativo de James Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana. In: **Revista de Derecho Procesal**, Barcelona, año 1951, vol. II, p. 296.

Francisco Muñoz Conde⁹ afirma que já no Direito Romano punia-se severamente a alta dos preços e o ilícito em matéria de importação e comércio de cereais, e iguais medidas punitivas se previam na Idade Média para quem infringisse normas sobre qualidade ou preço dos produtos nos mercados. Na Idade Moderna havia numerosas disposições legislativas que sancionavam penalmente as infrações em matéria de concessões e monopólios reais sobre determinados produtos. Somente no século XIX se observa uma certa diminuição dessa intervenção estatal na economia, sem dúvida por influência das doutrinas liberais econômicas dominantes à época. Prontamente, no século XX, voltou a surgir com maior força o intervencionismo penal estatal na economia, favorecido pela crise econômica que se sucede entre as duas guerras mundiais.

Na verdade, a história recente do Direito Penal Econômico, segundo a maioria dos autores¹⁰, começa na Primeira Grande Guerra. Este acontecimento, pelos conflitos sociais que o acompanharam, pela necessidade de direção e mobilização da economia para os esforços da guerra, obrigou o Estado a assumir o papel de responsável maior pelo curso da vida econômica, dirigindo-o, conformando-o e defendendo-o. Isto obrigou ao esquecimento – que seria definitivo e irreversível – do modelo liberal de separação entre o direito e a economia, o Estado e a sociedade¹¹. E criaram-se, por outro lado, os pressupostos do recurso ao Direito Penal (Econômico) como meio preferencial de defesa do modelo econômico desejado pelo Estado.

Assim, a Primeira Grande Guerra assume papel determinante, bem como as crises que se lhe seguiram, ao longo das quais o Direito Penal Econômico não deixou de engrossar. A evolução da Alemanha é a este propósito paradigmática¹².

⁹ CONDE, Francisco Muñoz. La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. In: **Cuadernos de Política Criminal**. Madrid, 1982, p. 114 e s.

¹⁰ Outros, porém, privilegiam o papel da crise de 1929: H. H. Jeschek. **Das deutsche Wirtschaftsstrafrecht**, Duncker & Humblot, 1959, p. 457 e s., J. Constant, Lês systèmes de répression en matière d'infraction économiques, in **Annales de la Faculte de Droit de Liège**, v. 4, n. 2, 1959, p. 285 e s.

¹¹ Mais desenvolvidamente, ver.: MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra: Centelho, 1973, p. 35 e s.

¹² Merecem igualmente uma referência, nesta sede, os casos da Holanda e da França. A evolução do direito penal econômico holandês começou a desenhar-se a partir da crise de 1929-30, com a necessidade de proteção penal de uma política de superação da crise em matéria de agricultura, pecuária e floricultura. Uma característica peculiar do direito penal econômico da Holanda desta altura é a intervenção de associações de produtores com poder regulamentar e sancionatório. O direito penal econômico francês, por sua vez, mergulha as suas raízes no Código Penal de 1810, que punia a especulação sobre mercadorias e títulos. A 1ª Grande Guerra determinou a intensificação da intervenção, bem como a crise de 1929-30 e a 2ª Grande Guerra. Já a característica que permanece no direito econômico francês é o papel privilegiado concedido à Administração na aplicação das sanções e até na imposição da *transaction*, papel que tem sido objeto de merecidas críticas. Cf. K. Tiedemann e A. W. Schüler, **Das französische Wirtschaftsstrafrecht nach der Ordonnance**, n. 45-1484, Dissert. Policop., Köln, 1965, p. 323 e s.; R. Vouin, Le Droit Pénal Économique de la France, in **RintDP**, 1953, p. 423 e s.

Bem da verdade, oportuno ressaltar que as carências provocadas pela guerra culminaram (em 1914) na elaboração das leis que autorizaram o Parlamento a tomar as medidas consideradas necessárias no âmbito econômico e, em especial, no domínio dos preços.

Seguiu-se ainda, a proliferação quase incontrolada de normas administrativas de direção da vida econômica que recorriam às sanções penais como garantia de eficácia e de prevenção. Só em matéria de luta contra formas especulativas foram publicados milhares de disposições penais, cuja vigência prolongar-se-ia para além do fim da guerra na forma de leis reguladoras dos preços.

Todavia, foi no dobrar da década de vinte para a de trinta, que se ganhou consciência do Direito Penal Econômico como setor específico do ordenamento jurídico e se procurou definir o seu conteúdo e limites, a partir das mudanças de condições e horizontes político, econômico e social na República de Weimar, com o surgimento de leis visando a “socialização” de certas matérias primas e a proteção da posição da Alemanha no comércio internacional.

No que toca ao desenvolvimento do Direito Econômico, Novoa Monreal¹³ sustenta que a Constituição espanhola de 1978 é uma das constituições mais progressistas e avançadas do mundo ocidental, que com ela a legislação espanhola permanece aberta a um vasto desenvolvimento do Direito Econômico, e admite que tenham cabimento os delitos econômicos como um dentre vários recursos jurídicos para preservar o sistema econômico implantado.

3. CONCEITO DE DIREITO PENAL ECONÔMICO

O Direito Econômico surgiu para designar uma nova realidade jurídica, não caracterizada pelo Direito tradicional. O fenômeno da intervenção estatal é a chave do Direito Econômico, que, mais do que um ramo novo do Direito reside em nova maneira de encarar, em função das necessidades da economia, os problemas do Direito.

Surge, então, o Direito Penal Econômico, como necessidade das sociedades industriais e consequência do intervencionismo estatal, para recobrir a ordem econômica com sua proteção. Na definição de Bajo Fernández, o Direito Penal Econômico constitui “*o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a ordem econômica*”¹⁴.

¹³ MONREAL, Eduardo Novoa. Reflexões para a determinação e delimitação do delito econômico. In: **Revista de Direito Penal e Criminología**, n. 33, 1982, p. 90 e s.

¹⁴ FERNÁNDEZ, Miguel Bajo. **Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial**. Madrid: Editorial Civitas, 1978, p. 36.

Para Klaus Tiedemann, o Direito Penal Econômico é o “*ramo do Direito a que compete tutelar primordialmente o bem constituído pela ordem econômica estatal no seu conjunto e, em consequência, o curso normal da economia nacional*”¹⁵.

Nesse sentido, Tiedemann sustenta que, o que verdadeiramente define o Direito Penal Econômico é precisamente a autonomia dos *bens jurídicos* tutelados, caracterizados pela sua natureza supra-individual. Introduce o autor, assim, o dualismo entre os bens jurídicos, colocando, a par dos bens jurídicos individuais, os bens jurídicos supra-individuais, que em caso de conflito com os primeiros podem ter de gozar de supremacia¹⁶.

4. TEORIA GERAL DO DELITO ECONÔMICO

O conteúdo do Direito Penal Econômico é uma variável dependente da concepção que se professe. Assim, o Direito Penal Econômico liberal, ao basear-se em uma intervenção pouco frequente do Estado nas competências da vida dos negócios, tem um conteúdo relativamente reduzido, englobando, basicamente, as disposições penais em matéria de sociedades, bancos e bolsa de valores, campos nos quais se requer proteger aos poupadores, mal informados e armados para defenderem-se por si próprios.

Já o conteúdo do Direito Penal Econômico dirigista afeta bens, serviços e moeda. Ademais, das matérias já citadas na concepção liberal, compreendem, particularmente, as regras sobre a produção dos produtos alimentícios, sua circulação, armazenamento, racionamento de preços e o preço dos produtos e serviços. Pode-se incluir ainda, em parte, o Direito Penal fiscal e aduaneiro.

Todavia, as citadas disposições e infrações penais têm como denominador comum regular a completa tipologia criminal que adota o *delito econômico*, conteúdo específico do Direito Penal Econômico. Daí a conveniência dogmática de elaborar uma *teoria geral do delito econômico* e confrontar seus resultados com outra figura com a qual guarda notável parentesco criminológico: o delito do *colarinho branco*.

Pode-se, então, afirmar que a originária concepção do *White-Collar crime* tem uma projeção semântica muito ligada ao novo processo do Estado intervencionista norte-americano das décadas posteriores à crise de 1929-30, em tanto e quanto esta classe de delito constitui uma

¹⁵ TIEDEMANN, Klaus. La criminalité d'affaires dans l'économie moderne. *Revue Internationale de Criminologie et de Police Technique*, 1975, p. 147 e s.

¹⁶ TIEDEMANN, Klaus, *ibid.*

violação às novas regras do jogo do Estado dos monopólios e das primeiras corporações multinacionais, embora sem identificar concretamente nestas o verdadeiro sujeito de interesse.

Desta forma, a teoria do *White-Collar crime* nasce com uma natureza claramente ideológica. Daí que, no enfoque da delinquência econômica, seja conveniente separar-se de uma metodologia estritamente jurídica (que só levaria à comprovação de que os empresários violam as leis), como de uma ideologia da defesa social que, não obstante, valora os alcances tecnológicos de tais “inovadores”. É preciso, pois, descartar definitivamente a concepção que aborda este problema da delinquência econômica como desvios de um modelo ideal de capitalismo, como um sistema social no qual se contempla o bem-estar de todos. É necessário, na verdade, perguntarmos que função cumpre, que vínculo constitui esta forma de “acumulação contínua capitalista” e suas relações com a democracia e com a liberdade.

Importante, nesta oportunidade, relatar um pouco da origem do delito econômico na ordem jurídica mundial.

Desde 1872, no Congresso Internacional sobre a prevenção e repressão do crime, celebrado em Londres, E. C. Hill¹⁷ reconhecia a grande importância do “crime no campo dos negócios” pela cooperação dos agentes imobiliários, agentes de vendas, manufatureiros...e outras pessoas “honestas”. Em 1935, o professor Morris¹⁸ retomou o problema, a fim de falar, segundo sua expressão, dos “crimes da alta sociedade”. Identificar estes criminosos é difícil, pois as noções de ética em geral estão fortemente perturbadas pela universalidade das práticas desonestas, senão ilegais, do mundo dos negócios. Prova disso é que, na linguagem corrente, a expressão “tal pessoa é um bom negociante” é eticamente ambígua, compreensiva tanto de um negociante honesto, como de um negociante que subiu de posição econômica à mercê de suas habilidades comerciais de duvidosa licitude.

Entretanto, o começo da investigação científica sobre os “crimes da alta sociedade” teve lugar durante o período de 1940 a 1950, nos Estados Unidos, em torno das pessoas “White collar”. A aparição deste novo estrato intermediário é uma característica geral da sociedade contemporânea em quase todos os países, porque está vinculada ao desenvolvimento do capitalismo. Dentro destas estão, em primeiro lugar, os grupos dos profissionais liberais, e

¹⁷ HILL, E. C., citado por NORMANDEU, André, em *Les “déviation en affaire” et les “crimes em col blanc”*. In: **Déviance et criminalité**. Paris: Armand Colin, 1970, p. 332.

¹⁸ MORRIS, Albert. **Criminology**. New York: Longmans, 1935, p. 153-158.

também os empresários, comerciantes ou industriais de tipo médio, e os elementos diretivos de uma burocracia, todavia, não muito desenvolvida. Por isto, dentro da geral denominação de “classe média”, cabia distinguir uma classe média intelectual, industrial ou burocrática. Todos estes grupos participavam de um comum sentimento individualista que era, ao mesmo tempo, seu orgulho e sua garantia da liberdade. Seus sonhos estavam unidos, preferencialmente, ao êxito econômico, sem ter demasiado em conta os meios que se utilizam para alcançá-los, pois é o êxito econômico, e, portanto, a riqueza acumulada, o símbolo maior de uma elevada posição social.

Neste contexto, E. H. Sutherland¹⁹, diante da Sociedade Americana de Sociologia, em 1939, empregou, então, a expressão “White collar crime”, para designar a atividade ilegal de pessoas de nível sócio-econômico superior, em relação às práticas normais de seus negócios.

No que se refere ao conceito de delito econômico, o emprego do termo “White collar crime” se justifica desde o ponto de vista da investigação científica, mas não desde a perspectiva “social”, na qual se mostra ambíguo, incerto e suscetível de controvérsia, e como não tem sido definido de forma oficial ou legal, certos autores não o aceitam além de sua relação com violações do Código Penal.

Com o fim de evitar esta ambigüidade, estudos recentes realizados por Quinney²⁰ estão orientados a fazer uma investigação dos “desvios profissionais”, isto é, uma delinquência ligada à profissão – “occupation crime” –, utilizando, pois, só uma parte da definição de Sutherland. Contudo, tais concepções mostram-se, do mesmo modo, demasiado estreitas, até porque há crimes a sistematizar entre os econômicos que não estão ligados a uma ocupação profissional, como é, por exemplo, o caso do uso indevido de cheques.

Uma orientação mais objetiva procura, por seu turno, segundo determinada doutrina alemã, encontrar o critério da caracterização dos delitos econômicos nos quadros da ilicitude material. Assim, Tiedemann²¹, caracteriza o delito econômico por violar, para além de bens jurídicos individuais, interesses gerais ou sociais, no sentido de bens jurídicos *supra-individuais*.

¹⁹ SUTHERLAND, Edwin. H. White collar criminality. **American Sociological Review**, New York: N. Y. Dryden Press, 4, 1940, p. 1-12.

²⁰ QUINNEY, E. Richard. The study of white collar crime: toward a reorientation in theory and practice. **J. Crim. Law, C. and P. S.** New York: N. Y. Dryden Press, 55, 1964, p. 208-214.

²¹ TIEDEMANN, Klaus. **La criminalidad económica como objeto de investigación**. Barcelona: Ariel, 1983, p. 172.

Deste ponto de vista, v. g., a usura pode ser individual – na medida em que viola ou põe em perigo o patrimônio de outrem, pelo aproveitamento de uma especial situação de necessidade da vítima – ou social, quando, para além do dano individual, agride interesses gerais, sociais ou supra-individuais (v. g., a estabilidade de preços, a concorrência etc.).

No entanto, a distinção pode, referir-se antes ao substrato dos bens jurídico-criminais²². E, neste sentido, deve claramente distinguir-se, v g., a vida, a saúde ou a propriedade individual, dos interesses de ordem e tranqüilidade pública, enquanto salvaguarda de valores gerais ou supra-individuais. Sabe-se, porém, que o bem jurídico assim entendido é muito vago e abstrato. Disso, aliás, tem consciência Tiedemann, quando procura especializar o bem jurídico, violado pelos delitos econômicos, como coincidindo com interesses da vida econômica²³.

Com todo este afinamento do conceito de bem jurídico-econômico (supra-individual), não consegui, porém, Tiedemann, esclarecer o problema. E de tal maneira que, para além do que fica dito, recorre ao grau de dano causado, ao tipo de agente, ao *modus operandi*, à frequência da verificação da violação, entre outros, como elementos caracterizantes de comportamentos antieconômicos²⁴.

5. PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL ECONÔMICO

Em se tratando dos princípios aplicáveis ao Direito Penal Econômico, há que se fazer referência à 6ª Recomendação do XIII Congresso Internacional da Associação Internacional de Direito Penal sobre “O conceito e os princípios fundamentais do Direito Penal Econômico e da Empresa”, realizada na cidade do Cairo, em 1984, que dispõe o seguinte: “*Não obstante as peculiaridades do Direito Penal Econômico e da Empresa, deveriam aplicar-se os princípios gerais do Direito Penal, especialmente aqueles que protegem os direitos humanos*”.

Com efeito, a natureza *comum* da infração econômica obriga a ajustá-la aos princípios básicos do Direito Penal, tais como: o princípio da legalidade da infração econômica, o princípio da segurança jurídica, o da proporcionalidade, o da antijuridicidade e o da culpabilidade. Nesse sentido, a 11ª Recomendação do citado XIII Congresso proclamou que:

²² CORREIA, Eduardo. **Unidade e pluralidade de infrações**. Coimbra: Faculdade de Direito de Coimbra, 1945, p. 107, nota 1.

²³ TIEDEMANN, Klaus, **La criminalidad económica como objeto de investigación**. Barcelona: Ariel, 1983, p. 50 e s.

²⁴ TIEDEMANN, Klaus, ob. cit., p. 51.

O princípio penal fundamental da culpabilidade deve ser respeitado no Direito Penal Econômico e da Empresa. Quando existam tipos delitivos que não pressuponham uma imputação subjetiva (dolo ou culpa) ou não exijam a prova da mesma ('strict liability offences'), deverá admitir-se como eximente a circunstância de não haver podido atuar de outro modo. Os trabalhos de reforma devem orientar-se em direção da mais pronta abolição de tais delitos de responsabilidade objetiva.

Contudo, a vinculação do Direito Penal Econômico aos princípios gerais do Direito Penal é compatível com uma série de postulados básicos que configuram a infração econômica propriamente dita. Importante, pois, registrar quais são esses princípios, a saber:

- 1º. *O princípio da intervenção penal econômica mínima.*
- 2º. *O princípio de fixação da norma penal econômica no Código Penal.*
- 3º. *O princípio da configuração do tipo penal em virtude do bem jurídico protegido.*
- 4º. *O princípio da inclusão de elementos normativos e cláusulas gerais na norma penal econômica.*
- 5º. *O princípio da simplificação da prova, e*
- 6º. *O princípio de previsão de fraudes à norma penal econômica.*

Antes, porém, de analisar esses princípios, vale trazer à baila que o processo de reforma do Direito Penal Econômico e da Empresa surgiu, oficiosamente, na República Federal da Alemanha, com um movimento a favor da criminalização no âmbito econômico, e como lembra Tiedemann²⁵, oficiosamente, teve início em 1972, durante o 49º Congresso de Juristas Alemães, e oficialmente, com a criação de uma Comissão de Especialistas para a Luta contra a Delinquência Econômica e, conseqüentemente, para a Reforma do Direito Penal Econômico.

Passa-se, agora, a comentar os princípios já referidos.

1) *Princípio da intervenção penal econômica mínima.* Contra a necessidade jurídica e social de reformar o Direito Penal substantivo em matéria econômica, certos autores sustentam

²⁵ TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito** (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Barcelona: Ariel, 1985, p. 26.

que a criminalização de determinadas condutas econômicas se opõem à tendência contemporânea em direção a uma ampla descriminalização.

Em contrapartida, o regulamento jurídico e o desenvolvimento da vida econômica originaram uma multiplicação e congestão dos interesses econômicos e de seus titulares, cuja cobertura e valorização é impossível com as figuras delitivas patrimoniais (a fraude, a malversação, a usura, a falência etc.).

De outra borda, o movimento legislativo freqüentemente implica a proteção de novos bens jurídicos; assim, Tiedemann²⁶ anota que a “primeira lei contra a delinquência econômica”, que entrou em vigor no dia 1º de setembro de 1976, além de modificações ao Código Civil e ao Direito Comercial e à falência, introduziu normas penais especiais contra a obtenção fraudulenta de subvenções e créditos, e criou adicionalmente uma legislação administrativa contra a obtenção abusiva de subvenções.

Bem verdade, ao estabelecer um tipo penal específico sobre a fraude em matéria de subvenções, levou-se em conta o fato de que praticamente todos os países desenvolvidos utilizam atualmente medidas financeiras, de diversos nomes e definições, para o desenvolvimento de objetivos econômicos, culturais e sociais, orientadas todas elas a corrigir as desigualdades naturais ou fáticas da vida econômica e social.

No entanto, em qualquer caso, nas subvenções falta o meio de controle natural de toda atividade econômica, isto é, não existe a obrigação de dar uma contraprestação. Por conseguinte, a subvenção representa um notável fator criminógeno, já que tanto na Comunidade Econômica Européia, como nos países sul-americanos e entre os exportadores de cereais da América do Norte, tem desempenhado um importante papel os especulares casos de obtenção fraudulenta de subvenções, sobretudo para exportações fictícias a outros países²⁷.

O princípio da intervenção mínima é uma consequência do Estado social e democrático de Direito, conforme o qual o Direito Penal deve surgir como a *ultima ratio*, deve encontrar-se sempre em último lugar e entrar em jogo somente quando resulta indispensável para a manutenção da ordem jurídica e da paz dos cidadãos. Pela dureza de suas sanções, que afetam os

²⁶ TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito** (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Barcelona: Ariel, 1985, p. 28 e 29.

²⁷ TIEDEMANN, Klaus., ob. cit., p. 29 e s.

bens mais preciosos da pessoa e são as mais drásticas com que conto o ordenamento jurídico, o Direito Penal deve intervir somente quando resultem insuficientes outros remédios menos gravosos.

Nesse contexto, Muñoz Conde²⁸ revela que, se em virtude do *principio da intervenção mínima* parece legítima a tutela penal seletiva de certos bens jurídicos fundamentais para a sociedade, é lógico que também se protejam penalmente, com a maior claridade e contundência, os interesses econômicos da coletividade, e não os de um grupo privilegiado de pessoas. Logo, é óbvio que um destes bens jurídicos fundamentais o constitui a “ordem sócio-econômica” e, por isso, não se infringe o princípio da intervenção mínima ao querer tutelá-lo penalmente. O que talvez não tem sido tão acertado seja a forma com que se tem descrito em alguns tipos penais previstos no Título VIII do Projeto de Lei Orgânica do Código Penal espanhol de 1980 os ataques à ordem sócio-econômica.

2) *Princípio de fixação da norma penal econômica no Código Penal*. O Direito Penal Econômico deve regular-se, segundo Tiedemann²⁹, na medida do possível, dentro do Código Penal e não como Direito Penal Especial, fora daquele. Nessa legislação penal especial somente devem incluir-se as infrações penais e os delitos a respeito dos quais a técnica legislativa pressupõe uma conexão particularmente estreita e inseparável com a normativa do Direito Econômico.

Pretende-se com isto que a opinião pública tome consciência das graves consequências que têm estas infrações para a sociedade; é necessário, portanto, um estudo em profundidade do Direito Penal Econômico, tanto a nível teórico (nas Faculdades de Direito) como na prática forense penal e na bibliografia jurídico-econômica. O conhecimento teórico das normas penais econômicas e dos dados que ministrem sua aplicação pelos Tribunais contribuirá, sem dúvida, para incrementar a efetividade daqueles preceitos penais.

3) *Princípio da configuração do tipo penal em virtude do bem jurídico protegido*. Supõe-se, aqui, a utilização de *tipos delitivos de perigo abstrato*, como instrumentos jurídicos-penais de luta contra a delinquência sócio-econômica.

²⁸ CONDE, Francisco Muñoz. La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. In: **Cuadernos de Política Criminal**. Madrid, 1982, p. 112.

²⁹ TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito** (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Barcelona: Ariel, 1985, p. 32.

O emprego dos tipos penais desta natureza constitui uma importante restrição do direito à liberdade de empresa no marco da economia de mercado. Todavia, a utilização dos tipos penais de perigo abstrato não é nova, pois as leis penais especiais regulam delitos desta índole. Assim mesmo, esquece-se que para os fatos puníveis assim descritos nas normas penais especiais basta a comissão culposa, isto é, o Direito Penal Especial em matéria econômica castiga freqüentemente, inclusive, a imprudência leve, com base que nestes casos se trataria de imprudência profissional.

Não obstante isso, Tiedemann lembra que a amplitude do conceito de “empresa”, utilizado, sobretudo, na legislação alemã sobre a competência, impede sustentar, rigorosamente, que, no Direito Penal Especial se trate sempre de uma culpa especificamente profissional³⁰.

Em relação à questão de identificar se a incriminação fundamentada no perigo abstrato é ou não contrária aos princípios da “intervenção mínima” e “proporcionalidade”, cabe assinalar, com base na lição de Tiedemann³¹, que a proibição de executar determinadas ações repousa no fato de que o Direito Penal, uma vez iniciado o seu curso causal, não pode evitar que se produza o resultado danoso.

Por outro lado, pode-se impedir também que se cometam ações perigosas com base na idéia da “ingerência” da norma, conforme a qual aquele que cria uma situação perigosa está obrigado a responder pelas conseqüências danosas que aquela origina. Isto ocorre com a classe de ação, denominada tecnicamente *comissão por omissão*.

Ademais, a proibição jurídico-penal supõe uma ingerência menos gravosa que a normativa jurídico-administrativa, a qual sujeita a atividade global do empresário à fiscalização estatal, enquanto que a proibição jurídico-penal, pelo contrário, somente compreende o setor socialmente indesejável daquela atividade³². Nesse sentido, deve-se frisar que o já referido XIII Congresso Internacional da Associação Internacional de Direito Penal declarou, na sua 9ª Recomendação, o seguinte:

O emprego de tipos delitivos de perigo abstrato é um meio válido para a luta contra a delinquência econômica e da empresa, sempre e quando a conduta proibida pelo legislador venha especificada com precisão e conquanto que a proibição se refira

³⁰ TIEDEMANN, Klaus **Poder económico y delito** (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Barcelona: Ariel, 1985, p. 33.

³¹ TIEDEMANN, Klaus, ob. cit., p. 33-34.

³² TIEDEMANN, Klaus, ob. cit., p. 34.

diretamente a bens jurídicos claramente determinados. A criação de delitos de perigo abstrato não está justificada quando obedeça exclusivamente ao propósito de facilitar a prova dos delitos.

4) *Princípio da inclusão de elementos normativos e cláusulas gerais na norma penal econômica.* A teor dos complexos fenômenos e regulamentos da vida econômica presente, é impossível prescindir de elementos normativos e cláusulas gerais na hora de descrever os tipos penais econômicos. Com efeito, junto com as exatas descrições dos tipos, é necessário admitir, porém cuidadosamente, os conceitos jurídicos indeterminados e as cláusulas gerais, com base, dominante na doutrina e na jurisprudência, de que os elementos normativos e as cláusulas gerais do Direito Penal unicamente podem fundamentar uma declaração de responsabilidade criminal, caso – e somente caso – se trate de valores reconhecidos e seguros³³, isto é, trate-se do *núcleo* propriamente dito desses conceitos jurídicos indeterminados.

Já a inclusão de elementos normativos e cláusulas gerais na norma penal econômica é uma consequência direta, de um lado, do *princípio da unidade do ordenamento jurídico* e, de outro, da extrema complexidade do tráfico jurídico-mercantil na vida econômica contemporânea.

Finalmente, também se admite a utilização de cláusulas gerais *extrapenais*. Assim, por exemplo, no Direito Penal alemão, a “Primeira lei contra a delinquência econômica” contém, em matéria de subvenções, uma cláusula de abuso para que, por meio do Direito Administrativo, possam perseguir-se as *transações fictícias ou que impliquem fraude à lei*, típicas da criminalidade econômica em geral e muito freqüentes no âmbito da Comunidade Econômica Européia, na forma de exportações fictícias, tráfico aparente de produtos e transações em círculo³⁴. Se o abuso é notório, também consta como tal para sua valoração jurídico-penal.

5) *Princípio da simplificação da prova.* Requer-se que os novos tipos do Direito Penal Econômico configurem a prova de maneira singela, para efeitos de sua aplicação pelos Tribunais, sem renunciar, no entanto, às garantias jurídico-penais do Estado de Direito, quais sejam: “o direito à presunção de inocência, a não inversão do ônus da prova ao acusado e o princípio da culpabilidade”.

³³ TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito** (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Barcelona: Ariel, 1985, p. 34.

³⁴ TIEDEMANN, Klaus, ob. cit., p. 35-36.

Como se sabe, os citados *delitos de perigo abstrato*, nos quais não é relevante que o dano se produza efetivamente, oferecem possibilidades para facilitar as tarefas probatórias. Entretanto, a incorporação destes tipos penais supõe uma notável ampliação dos limites da imputabilidade, unicamente admissível nos casos em que o simples perigo abstrato em si é suscetível de punição.

Com base nisso, tem-se criticado no Direito Penal alemão a limitação dos novos tipos de delito de obtenção fraudulenta de subvenções e créditos por meros atos enganosos. Na verdade, tal procedimento se esquece que, segundo Tiedemann³⁵, o perigo parece abstrato unicamente referido a interesses patrimoniais individuais, enquanto que, se forem levados em consideração os aspectos supra-individuais (sociais) do bem jurídico, com frequência não resultará imaginável outra configuração típica que não seja a do “perigo abstrato”, orientada pelo Direito Comercial. Conseqüentemente, o uso dos delitos de perigo abstrato para descrever os fatos econômicos puníveis, se justifica não somente por razões probatórias, senão, fundamentalmente, pela necessidade político-criminal de se proteger interesses jurídicos supra-individuais, para cuja efetiva tutela não existe outra configuração típica mais adequada.

Outra técnica dirigida à simplificação da prova consiste em excluir os elementos subjetivos do tipo penal econômico. Assim, por exemplo³⁶, se o tipo “monopolizar” já pressupõe que haja necessidade de se demonstrar que o autor pretendia lograr a alta dos preços ou provocar a escassez de um bem, as experiências do Direito comparado italiano e francês revelam, com semelhantes preceitos no âmbito da regulamentação de preços e monopólios, que a incorporação de tais requisitos subjetivos no tipo conduz à impossibilidade de aplicar a norma. Igualmente, o elemento subjetivo do injusto, “ânimo de lucro”, facilita a defesa do réu e dificulta a aplicação do preceito, como assinala a experiência alemã com um tipo concebido desta forma: “espionagem industrial”.

Importa frisar, contudo, que a dificuldade da prova, em si mesma, não justifica em absoluto a inclusão da punição a título culposo, em virtude do “princípio da incriminação excepcional da comissão culposa no âmbito dos delitos econômicos, somente em casos de especial gravidade”.

³⁵ TIEDEMANN, Klaus. Delitos contra el orden económico. In: **La reforma penal**. Cuatro cuestiones fundamentales. Madrid: Universidad de Madrid, 1982, p. 173.

³⁶ O citado exemplo é fornecido por Klaus Tiedemann. In: TIEDEMANN, Klaus. **Poder económico y delito** (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Barcelona: Ariel, 1985, p. 36-37.

6) *Princípio de previsão de fraudes à norma penal econômica*. A possibilidade de fraude à norma penal econômica constitui um dos princípios básicos do Direito Penal Econômico. Nesse sentido, é fundamental não deixar lacunas na legislação econômica extrapenal e, mediante uma regulamentação expressa, excluir as possibilidades de fraudar a lei. Em qualquer caso, pretende-se tutelar a segurança jurídica, pois o artigo 54 do Projeto de Código Penal tipo para a Ibero-américa reconhece que os artigos ou produtos só serão reputados “de primeira necessidade” quando a lei, os regulamentos ou a autoridade competente os declararem como tais. Assim mesmo, os artigos 58, 59 e 60 do citado Projeto vinculam expressamente a exploração ilegal das riquezas da natureza (piscícola, florestal e mineral) às prescrições legais extrapenais.

As lacunas nesta regulamentação extrapenal conduzem à impunidade, com a ressalva de que estando permitido preencher as lacunas legais extrapenais mediante a analogia, dita regulamentação jurídico-econômica completada por meio da interpretação serviria de fundamento para o juiz sobre a imputabilidade da conduta em questão. Este procedimento é criticável, já que, para efeitos de segurança jurídica, permite que a analogia em prejuízo do réu seja aplicada, diretamente, ao preceito penal como, indiretamente, à norma extrapenal.

6. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

O Livro V das Ordenações Filipinas, legislação esta que não contemplava o princípio da reserva legal, tratava de forma conturbada as condutas que podem ser consideradas análogas ao atual crime de contrabando ou descaminho, os primeiros delitos tributários a serem lembrados, conforme o artigo 334, do Código Penal. A pena para a infração era o perdimento dos bens, a metade para quem o denunciasse e a outra metade para o Reino, além do degredo³⁷. A licença do Rei custava o pagamento de duas dízimas, o denominado “quinto”³⁸.

O Marquês de Pombal, Primeiro Ministro de D. José I, na década de 1760, reformulou a legislação e introduziu a modalidade de tributo denominada “avença”, que consistia no pagamento, ao Reino, de uma parcela da produção industrial e agrícola³⁹.

Na verdade, o Sistema Tributário à época não reclamava, devido à sua simplicidade, disciplina legislativa criminal, porque, inexistindo o princípio da reserva legal, acabava por

³⁷ O *degredo* consistia no exílio do réu. A hipótese mais utilizada e considerada como mais grave era o envio do sujeito (de Portugal) para o Brasil, definitivamente.

³⁸ CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 15 e s.

³⁹ PIERANGELI, José Henrique. **Códigos Penais do Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 172.

prevalecer a vontade do Rei. A primeira alteração considerável só veio com o Código Criminal do Império que, no artigo 1º, consagrava o princípio da legalidade em matéria penal, que obrigou à perfeita descrição das condutas criminosas, inclusive as consideradas lesivas ao “Thesouro”.

Por seu turno, o primeiro Código Penal da República (1980), no seu Título VII (“Dos Crimes Contra a Fazenda Pública”), cujo único capítulo continha somente o artigo 265, qualificava apenas o crime de contrabando.

A Consolidação das Leis Penais, presente no Decreto nº 22.213/32, tratou igualmente dos “Crimes Contra a Fazenda Pública”, definindo também apenas o crime de contrabando, em seu artigo 265, contudo, agregando outras condutas ao tipo, como importar e fabricar rótulos de bebidas e quaisquer outros produtos nacionais como se fossem estrangeiros, disciplinando a navegação de cabotagem dos navios estrangeiros etc.

A inclusão das “novas” condutas, na realidade, foi mera incorporação de tipos penais previstos em leis esparsas, como o artigo 4º da Lei nº 123/1892, do artigo 1º do Decreto nº 1.425-B/1905 e do artigo 56 da Lei nº 4.440/1921.

Já o Código Penal de 1940 tratou do “contrabando ou descaminho” no artigo 334, inserindo-o no capítulo dos “Crimes Praticados por Particular Contra a Administração em Geral”, enxugando o tipo penal para criminalizar as condutas de exportar ou importar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela sua entrada, saída ou consumo. Manteve a penalização da navegação de cabotagem fora dos casos permitidos em lei e do fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho.

Devido à crescente complexidade da legislação e de dispositivos penais-tributários distribuídos em leis esparsas (como, por exemplo, no artigo 11 da Lei nº 4.357/64, que equiparou ao crime de apropriação indébita o não recolhimento de valores relativos ao Imposto sobre a Renda, descontados pelas fontes pagadoras, ao Imposto de Consumo, indevidamente creditados na escrituração fiscal, e ao Imposto do Selo, recebidos de terceiros) e diante da progressiva complexidade das próprias relações e obrigações tributárias, fez-se necessário reunir os tipos penais-tributários e a tipificação de outras condutas.

A Lei nº 4.729/64 conferiu cidadania e positividade ao nosso Direito Penal Tributário, tipificando, em seu artigo 1º, as diversas condutas consideradas crimes de sonegação fiscal e, em seu artigo 7º, que a autoridade administrativa remeteria imediatamente os elementos

comprobatórios da infração penal-fiscal ao Ministério Público, e este, entendendo-os suficientes, ofereceria desde logo a denúncia.

É de se notar, segundo a doutrina, que a Lei nº 4.729/65, ao tipificar os delitos de sonegação fiscal, conferiu-lhes natureza de *crimes formais*, definindo a conduta e a intenção do agente como crime consumado, relegando a mero exaurimento a obtenção da vantagem pretendida. Nesse sentido, Porocópio de Alvarenga, cujo crime se consuma com a sonegação fiscal, prescindindo de real sonegação tributária⁴⁰, e Ângelo Rafael Rossi, para quem o crime de sonegação fiscal se perfaz ainda que a finalidade do agente não seja atingida, bastando a alteração definitiva do documento fiscal⁴¹.

7. PANORAMA ATUAL DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO BRASIL E A REFORMA DA PARTE ESPECIAL DO CÓDIGO PENAL

Existe, de fato, no ordenamento jurídico brasileiro, uma Ordem Tributária, isto é, um conjunto de princípios e normas voltados a disciplinar a atividade tributária exercida pelo Poder Público, estabelecendo parâmetros e determinando limites, ao mesmo tempo em que resguarda o Erário de ataques criminosos dirigidos a dilapidar o Tesouro. Em suma, pode-se dizer que a matéria situa-se no plano constitucional no Título VI, que trata “Da Tributação e Do Orçamento”, ao passo que no âmbito infraconstitucional prepondera, na seara criminal, a Lei nº 8.137/90. Este dispositivo ocupa-se dos “Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo”. Há, porém, outros diplomas legais presentes no plano do ordenamento jurídico que têm incidência direta em relação à matéria sob enfoque.

Já o Anteprojeto da Parte Especial do Código Penal⁴², prevê a inserção, no Título XIII, denominado “Dos Crimes Contra o Sistema Tributário e Aduaneiro”, de tipos penais próprios, conferindo-se à matéria um tratamento técnico mais aperfeiçoado. O referido título se desdobra em dois capítulos, a saber:

1º) “Dos Crimes Contra a Ordem Tributária” – compreende as várias espécies da conduta (fraude fiscal e descaminho);

⁴⁰ ALVARENGA, Dílio Procópio de. Sonegação fiscal. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais**, n. 1, Belo Horizonte, 1996, p. 31.

⁴¹ ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação fiscal**. São Paulo: Editora Jurídica e Universitária Ltda., 1967, p. 36.

⁴² Brasil. Leis etc. Código Penal. Direito Penal – Legislação – Brasil. **Anteprojeto da Parte Especial do Código Penal**. São Paulo: Procuradoria Geral de Justiça e Associação Paulista do Ministério Público do Estado de São Paulo, 1999.

2º) “Dos Crimes Aduaneiros” – tem por objeto delitos distintos (contrabando e crimes assemelhados).

Destarte, constata-se que, no Brasil, a criminalidade econômica vem sendo cuidada em legislação esparsa, mal feita e que não logrou, até o momento, melhor resultado. Existe, no projeto da Parte Especial do Código Penal, a inserção dessa legislação contra a criminalidade econômica. Porém, diante da Constituição Federal de 1988, a Parte Especial necessita de uma completa revisão e de uma discussão minuciosa entre os estudiosos do Direito Penal e a comunidade em geral, sem se desprezar a experiência de outros países, a ser extraída pelo estudo do Direito Comparado. A se confirmar com a legislação existente, nosso Direito Penal deslegitima-se diante do texto constitucional. Mister se faz urgente revisão de todos os tipos que exigem, aliás, para a sua construção, técnicas especiais.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFTALIÓN, Enrique R. El derecho penal económico. In: **Revista Jurídica Argentina La Ley**, v. 107, p. 1.198-1.206, jul./set., 1962.

ALVARENGA, Dílio Procópio de. Sonegação fiscal. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais**, n. 1, Belo Horizonte, 1996.

BRASIL, Leis etc. Código Penal. Direito Penal – Legislação – Brasil. **Anteprojeto da Parte Especial do Código Penal**. São Paulo: Procuradoria Geral de Justiça e Associação Paulista do Ministério Público do Estado de São Paulo, 1999.

BUJÁN-PEREZ, Carlos Martínez. **El delito fiscal**. Madrid: Editorial Montecorvo, 1982.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CONDE, Francisco Muñoz. La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal. In: **Cuadernos de Política Criminal**, Madrid, 1982.

CONSTANT, Jean. Lês systèmes de répression em matière d'infraction économiques. In: **Annales de la Faculte de Droit de Liège**, v. 4, n. 2, 1959, p. 285-314.

CORREIA, Eduardo. **Unidade e pluralidade de infrações**. Coimbra: Faculdade de Direito de Coimbra, 1945.

DE MATTEIS, Francesco. **Manuale di diritto penale tributario**. Torino: Utet, 1963.

FERNÁNDEZ, Miguel Bajo. **Derecho penal econômico aplicado a la actividad empresarial**. Madrid: Editorial Civitas, 1978.

FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho financiero**, 4. ed., v. II. Depalma: Buenos Aires, 1990.

HILL, E. C., *apud* NORMANDEU, André. Les “deviations en affaire” et les “crimes em col blanc”. In: **Déviances et criminalité**. Textes reunis par Deniz Szabo. Paris: Armand Colin, 1970.

JARACH, Dino. Las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo. In: **Revista Jurídica de Córdoba**, primer semestre 1947.

JESCHEK, Hans-Heinrich. **Das deutsche Wirtschaftsstrafrecht**. Berlin: Duncker & Humblot, 1959.

MONREAL, Eduardo Novoa. Reflexões para a determinação e delimitação do delito econômico. In: **Revista de Direito Penal e Criminologia**, n. 3, p. 90-121, jan./jul., 1982.

MOREIRA, Vital. **A ordem jurídica do capitalismo**. Coimbra: Centelho, 1973.

MORRIS, Albert. **Criminology**. New York: Longmans, 1935.

PIERANGELI, José Henrique. **Códigos Penais do Brasil**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

QUINNEY, E. Richard. The study of white collar crime: toward a reorientation in theory and practice. **J. Crim. Law, C. and P. S.** New York: N. Y., Dryden Press, 55, 1964.

ROSSI, Ângelo Rafael. **Crime de sonegação fiscal**. São Paulo: Editora Jurídica e Universitária Ltda., 1967.

SCHÖNKE, Adolf. La doctrina del derecho penal administrativo de James Goldschmidt y su reconocimiento en la legislación alemana. In: **Revista de Derecho Penal**, Barcelona, año 1951, v. II.

SUTHERLAND, Edwin H. White collar criminality. **American Sociological Review**. New York: N. Y., Dryden Press, 4, 1940.

TAMAGNO, Roberto. Delito fiscal. In: **Enciclopédia Jurídica Omeba**, t. VI. Buenos Aires: Bibliográfica Argentina, 1954.

TIEDEMANN, Klaus; SCHÜLER, A. W. **Das französische Wirtschaftsstrafrecht nach der Ordonnance**, n. 45-1484, Dissert. Policop., Köln, 1965, p. 323 e s.

TIEDEMANN, Klaus. _____. **La criminalidad económica como objeto de investigación**. Barcelona: Ariel, 1983.

_____. Delitos contra el orden económico. In: **La reforma penal**. Cuatro cuestiones fundamentales. Madrid: Universidad de Madrid, 1982.

_____. **Poder económico y delito** (Introducción al Derecho Penal Económico y de la Empresa). Barcelona: Ariel, 1985.

_____. La criminalite d'affaires dans l'economie moderne. In: **Revue Internationale de Criminologie et de Police Technique**, v. 28, n. 2, p. 147-158, avr./uin., 1975.

VOUIN, Robert. Le Droit Pénal Économique de la France. In: **Revista Internacional de Direito Penal**, 1953, p. 423 e s.