

## Alguns apontamentos para aplicação do princípio da consunção nos casos de sonegação fiscal e evasão de divisas

Filipe Coutinho da Silveira \*

Interessa-nos nesse breve espaço analisar o seguinte caso penal: verificando-se que um jurisdicionado, com o objetivo de burlar o fisco, remete suas divisas para o exterior, estaríamos diante de que crime? Sonegação Fiscal <sup>[01]</sup>? Evasão de Divisas <sup>[02]</sup>? Ou dos dois, já que, supostamente, ambas as condutas estariam consumadas?

Sobreleva tamanha importância na resolução de tal questão, uma vez que se considerarmos a existência apenas do crime de sonegação fiscal impõe-se a possibilidade de extinção da punibilidade por meio do pagamento do crédito tributário. Por outro lado, entendendo existir o crime de evasão de divisas ou de ambos os crimes o recolhimento do valor do tributo não importará para o prosseguimento do processo penal.

Assim, *quid juris?*

No direito penal brasileiro, fala-se em conflito aparente de normas "quando duas ou mais leis penais (ou dois ou mais artigos de lei) vigentes são aplicáveis para mesma infração <sup>[03]</sup>", tendo por requisito um fato único abrangido por duas ou mais regras. A resolução desses conflitos aparentes se dá pelos princípios da especialidade, subsidiaridade, consunção/absorção e alternatividade, sob o fundamento de que o ordenamento jurídico está impedido de castigar seus jurisdicionados duas vezes pelo mesmo fato <sup>[04]</sup>.

No caso penal em análise, o princípio a ser chamado para solucionar a controvérsia é o Princípio da Consunção/Absorção, é dizer, a lei penal que tipifica o desvalor do injusto de forma mais completa, absorve a norma que tipifica de forma menos completa, haja vista que por um mesmo fato o jurisdicionado será processado por dois crimes diferentes.

Saliente-se que existem várias situações em que tal princípio deve ser aplicado, dentre elas e, uma das mais usuais, é a situação do crime-fim absorver o crime-meio. Relembre-se que esta circunstância, inclusive, já foi sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça (súmula 17), registrando o

entendimento de que "quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido<sup>[05]</sup>".

A peculiaridade da questão reflete no fato de que se convencionou afirmar a distinção entre os crimes de evasão de divisas e sonegação fiscal, isto é, ditos crimes tutelariam bens jurídicos diferentes. Ademais, no conflito aparente de normas, o crime-fim somente absorveria o crime-meio quando o primeiro fosse mais grave que o segundo e já que o crime de evasão de divisas tem pena abstrata maior que a do crime de sonegação fiscal não poderia se falar em absorção.

No entanto, as considerações sobre a inaplicabilidade do princípio da consunção em casos como o aqui analisado, merecem ser revistos, sob uma ótica constitucionalista.

Inicialmente, os bens jurídicos tutelados pelas Leis 7492/86 e 8137/90 não são distintos, muito pelo contrário, ambas as legislações protegem, por vias diferentes, os mesmos bens jurídicos.

Cabe ressaltar que logo no seu art. 1º, a Lei 7492/86 deixa claro que se deve compreender Sistema Financeiro Nacional de forma ampla e, tanto o é, que o *caput* do referido artigo considera instituição financeira a pessoa jurídica de direito público ou privado que tenha como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não, a captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, ou a custódia, emissão, distribuição, negociação, intermediação ou administração de valores mobiliários.

O conceito de instituição financeira a ser tutelada pela lei 7.492/86 se estende a seguradoras, casas de câmbio, consórcios, capitalização ou qualquer tipo de poupança, ou recursos de terceiros, conforme dispõe o parágrafo único, inciso I, do art. 1º da Lei em referência.

Dessa forma, percebe-se que a lei de proteção ao Sistema Financeiro Nacional tutela institutos que estão na órbita também do Direito Econômico. Sublinhe-se que tal interligação é absolutamente natural, na medida em que as ordens econômica, financeira e tributária devem sempre caminhar unidas<sup>[06]</sup>.

Assim, o que parece não se atentar é que a segurança, a confiança e a regularidade dos negócios, da ordem econômica, estão atrelados ao desenvolvimento equilibrado do Estado Brasileiro e, por óbvio, ao seu Sistema Financeiro<sup>[07]</sup>, restando, desta forma, inequívoco que a Lei 7492/86 também tutela a Ordem Econômica.

Aliás, sobre esse tema verifique-se o escólio de Roberto Delmanto, Roberto Delmanto Junior e Fábio M. de Almeida Delmanto:

"O bem juridicamente tutelado pela Lei 7492/86, portanto, é, como já afirmado, eminentemente *supra-individual*, e *amplo*, abrangendo, inclusive, a fé pública dos negócios em geral, não obstante, por via reflexa, acabe protegendo interesses individuais como o *patrimônio de determinados investidores e a sua circulação*. Assim, **a Ordem Econômica acabou sendo tutelada tanto pela Lei dos Crimes contra o Sistema Financeiro Nacional quanto pela Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo**<sup>[08]</sup>" (Grifos não constantes do original)

Nesse diapasão, não se deve confundir o conceito de bem jurídico com o de objeto da conduta.

Na doutrina nacional, o bem jurídico, pode ser apontado "*por via interpretativa, referente à função de tutela penal*"<sup>[09]</sup>. Relaciona-se, por conseguinte, com o plano axiológico da tutela penal, que deve estar em consonância com o quadro valorativo constitucional<sup>[10]</sup>.

Com efeito, o bem jurídico se apresenta como um juízo positivo de valor que integra, à ordenação valorativa, dada realidade social que, no momento de sua tipificação como delito, é atingida pela abstração e generalização do legislador, produzindo, assim, desconexão com suas formas de determinação. Em outras palavras, "*a noção de bem jurídico implica a realização de um juízo positivo de valor acerca de determinado objeto ou situação social e de sua relevância para o desenvolvimento do ser humano*"<sup>[11]</sup>.

Diante disso, chega-se à primeira conclusão parcial: as Leis 7492/86 e Lei 8137/90 tutelam os mesmos bem jurídicos (a Ordem Econômica), sendo, portanto, absolutamente possível a aplicação do princípio da consunção, uma vez que o caso penal analisado se trata de fato único, com unidade de bens jurídicos lesados e pluralidade de dispositivos legais que regem a matéria (conflito aparente de normas).

No caso analisado, não resta dúvida de que o objetivo do nosso jurisdicionado foi sonegar tributo (conduta/crime-fim) e, para isso, teve que remeter valores para o exterior (conduta/crime-meio). Logo, fica claro que o envio de dinheiro para o exterior (hipotética evasão de divisas) é parte integrante do *iter criminis* da sonegação fiscal (instrumento para a consecução do crime-fim), devendo, por isso, o delito contra o Sistema Financeiro ser absorvido pelo crime fiscal, sobretudo porque o ordenamento

jurídico proíbe que o sujeito seja duplamente penalizado pelo mesmo fato (princípio *non bis in idem*).

Isto decorre da construção da teoria do delito que não pode ser afastada quando da consideração de outros institutos do Direito Penal. Assim, a ação significa a *vontade consciente de realizar um fim*. *Vontade* é a energia produtora da ação e a *consciência de realizar um fim* é a direção inteligente desta ação <sup>[12]</sup>.

Diante disso, considerar ilógico a absorção do crime-meio punido mais severamente do que o crime-fim seria permitir a punição do nosso jurisdicionado por uma ação que jamais existiu, ou seja, seria puni-lo em uma situação em que não promoveu vontade e muito menos dirigiu esta vontade conscientemente no intuito de realizar o fim de evadir divisas. Seria, portanto, um verdadeiro retrocesso do direito penal, eis que se estaria permitindo a violação do antigo adágio latino *nullum crimen sine conducta*.

Destarte, ainda que o crime-meio seja punido de forma mais severa, ainda assim, o crime-fim o absorverá <sup>[13]</sup>, haja vista que o crime-meio estará localizado meramente na linha de desdobramento de lesão ao bem jurídico <sup>[14]</sup>.

Sobre esta temática, já decidiu o Tribunal Federal da 4ª Região na análise do processo nº 9504168973/RS, cujo relator, atualmente Ministro do STJ, Gilson Dipp decidiu que extinguindo a punibilidade do crime contra a Ordem Tributária, não subsiste o delito contra o Sistema Financeiro Nacional <sup>[15]</sup>.

No voto, o Relator do acórdão demonstra de forma indubitável a aplicação do princípio da consunção/absorção ao verificar que a conduta do jurisdicionado teve a vontade consciente de realizar um único fim, isto é, sonegar tributo:

"Os denunciados pelo que se abstrai dos autos emitiram falsas declarações nas operações de câmbio com o fim claro e específico de enganar o fisco. Em sendo assim, a conclusão é de que com as falsificações das operações de câmbio, praticaram apenas um delito, ou seja, o de sonegação fiscal. Aplica-se ao caso, o princípio da consunção, conforme bem analisado na sentença monocrática <sup>[16]</sup>"

E mais adiante, conclui o atual Ministro:

"O que é necessário ter presente e analisar é a intenção das fraudes, e pelo que se constata dos autos, era, efetivamente, a de burlar a Fazenda Nacional, não remanescendo daí, (os delitos contra a Ordem Tributária tiveram a extinção da puni-bilidade decretada), conduta delituosa alguma<sup>[17]</sup>"

Chega-se a segunda conclusão parcial, pois, além das Leis 8.137/90 e 7.492/86 tutelarem o mesmo bem jurídico, inexistente vontade livre e consciente<sup>[18]</sup> para a prática do crime-meio do caso concreto, ou seja, tal crime constitui-se em mera linha de desdobramento da lesão ao bem jurídico, devendo, por isso, ser absorvido pelo crime-fim (a sonegação fiscal).

Não custa realçar, por derradeiro, que a conduta do jurisdicionado esteve sempre direcionada à sonegação fiscal, sendo certo que em nenhum momento sequer cogitou a possibilidade de promover evasão de divisas, mas unicamente furtar-se ao pagamento do imposto devido.

Portanto, a bem da aplicação de um Direito Penal Garantista, torna-se absolutamente necessário revisar os fundamentos de aplicação e construção do princípio da consunção adequando-os a uma visão constitucionalista em prol de um direito penal mais justo e menos simbólico.

---

## **Referência Bibliográfica**

ARAÚJO JUNIOR, João Marcello de. Dos crimes contra a ordem econômica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995

DELMANTO, Roberto et all. Leis penais especiais comentadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p 128-129.

GOMES, Luiz Flávio. Direito penal: parte geral. 2ª ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: IELF, 2004, Vol 1.

GRECO, Rogério. Curso de direito Penal: parte geral. Rio de Janeiro: Impetus.

PRADO, Luiz Regis. Bem jurídico-penal e constituição. 3a ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2003.

SANTOS, Juarez Cirino dos. A moderna teoria do fato punível. Rio de Janeiro: Lumen Juris: ICPC, 2005.

ZAFFARONI, Eugenio Raul & PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

---

## Notas

<sup>01</sup> Lei 8.137/1990, art. 1º "Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. pena: reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

<sup>02</sup> Lei 7.492/86, art. 22 "Efetuar Operação de Câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País: pena: reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos, e multa. Parágrafo único: Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente"

<sup>03</sup> GOMES, Luiz Flávio. Direito penal: parte geral. 2ª ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: IELF, 2004, Vol 1.

<sup>04</sup> No mesmo sentido ver. GOMES, Luiz Flávio. *op cit*

<sup>05</sup> Súmula 17 do STJ.

<sup>06</sup> No mesmo sentido consultar Sérgio Marcos e Moares Pitombo. Crimes contra o sistema financeiro nacional: nótulas à lei 7492 de 1986, in Revista do Advogado)

<sup>07</sup> Em doutrina, no mesmo sentido, buscamos o escólio do jurista João Marcello de Araújo Junior (Dos crimes contra a ordem econômica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995) que demonstra a característica do bem jurídico dos crimes contra o sistema financeiro nacional: "Neles, a despeito da lesão ao patrimônio individual que possam causar, a tônica da reprovação social está centrada na ameaça do dano que representem para o sistema financeiro, que se caracteriza como um interesse jurídico supra-individual e no qual se destacam os seguintes aspectos: a) a organização do mercado; b) a regularidade dos seus instrumentos; c) a confiança nele exigida e d) a segurança dos negócios."

<sup>08</sup> DELMANTO, Roberto et all. Leis penais especiais comentadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p 128-129.

<sup>09</sup> PRADO, Luiz Regis. Bem jurídico-penal e constituição. 3a ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 2003.

<sup>10</sup> Para melhores contornos sobre o tema sugerimos ao leitor o trabalho de Luiz Régis Prado (*op cit*), no seu escólio: "*um ente (dado ou valor social) material ou imaterial haurido do contexto social, de titularidade individual ou metaindividual reputado como essencial para a coexistência e o desenvolvimento do homem em sociedade e, por isso, jurídico-penalmente protegido. E, segundo a concepção aqui acolhida, deve estar sempre em compasso com o quadro axiológico (Wertbild) vazado na Constituição e com o princípio do Estado Democrático de Direito.*"

<sup>11</sup> PRADO, Luiz Regis. *op. cit.*

<sup>12</sup> No mesmo sentido verificar SANTOS, Juarez Cirino dos. A moderna teoria do fato punível. Rio de Janeiro: Lumen Juris: ICPC, 2005. ZAFFARONI, Eugenio Raul & PIERANGELI, José Henrique. Manual de direito penal brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005. GRECO, Rogério. Curso de direito Penal: parte geral. Rio de Janeiro: Impetus.

<sup>13</sup> Neste caso vale lembrar o art. 15 da Lei 10.826/2003 "Disparar arma de fogo ou acionar munição em lugar habitado ou em suas adjacências, em via pública ou em direção a ela, desde que essa conduta não tenha como finalidade a prática de outro crime: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos, e multa.". O referido artigo descreve o crime de disparo de arma de fogo, no entanto, deixa expresso que não restará configurado o referido crime se o disparo tiver sido efetuado com a finalidade de executar outro delito (que pode, ou não, ser de maior gravidade). Ou seja, se alguém efetua um disparo em relação a outrem e o atinge levemente, responderá apenas por lesão corporal leve, com pena bem inferior à cominada ao delito de disparo.

<sup>14</sup> De igual forma, Luiz Flávio Gomes: "ainda que o crime meio seja punido mais severamente, fica absorvido pelo crime-fim quando se coloca (no caso concreto) na linha de desdobramento da afetação do bem jurídico" (Direito penal: parte geral. 2ª ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: IELF, 2004, Vol 1, p.206)

<sup>15</sup> A decisão foi assim ementada: Ementa: 1. Penal. Delito contra a ordem tributária e contra o Sistema Financeiro Nacional. Extinção da punibilidade pelo pagamento. Consumação. Extinção da punibilidade. 2. Segundo regras do Direito Penal, a conduta se consuma com a prática do delito, ainda que outro seja o momento do resultado (ART-4 do CP-40), ou seja, quando é feita a falsa declaração com o fim de sonegar impostos. O ano de exercício do lançamento do tributo é de índole tributária e não penal. 3. Uma vez ocorrida a extinção da punibilidade com relação ao delito perpetrado contra a ordem tributária, não subsiste o crime contra o sistema financeiro nacional, eis que as falsas declarações de câmbio emitidas tiveram o fim claro e específico de enganar o fisco, sem maior potencial lesivo. Deve-se ter presente a intenção das fraudes, e esta, inequivocamente, era a de burlar o fisco, não remanescendo daí conduta delituosa alguma, mesmo que diversos os bens jurídicos tutelados. 4. Recurso a que se nega provimento.

<sup>16</sup> Recurso Criminal nº 95.04.168973/RS, Relator Juiz Gilson Dipp – TRF4

<sup>17</sup> Recurso Criminal nº 95.04.168973/RS, Relator Juiz Gilson Dipp – TRF4

<sup>18</sup> Deve-se aqui fazer apenas um único esclarecimento: o caso penal tratado neste espaço reflete uma situação da vida real por nós enfrentada, razão pela qual se utilizou a teoria do dolo como elemento formador da tese, em razão das características do referido caso. No entanto, deve-se lembrar que com o advento da teoria da imputação objetiva, a imputação subjetiva passou a ser tratada em segundo plano, retornando o centro de gravidade para o tipo objetivo. Destarte, a imputação subjetiva, frise-se, não é o único caminho para se chegar a tal conclusão, devendo ser perquirido no caso

concreto os requisitos da imputação objetiva. Sobre este tema, verifique-se: GRECO, Luís. Um panorama da teoria da imputação objetiva. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2005 e ROXIN, Claus. Reflexões sobre a problemática da imputação em direito penal, trad. Ana Paula Natscheradetz, em: Problemas Fundamentais de Direito Penal, 2ª edição, Veja Universidade, Lisboa, 1993.

\* Advogado em Belém (PA), associado ao Escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados, pós-Graduando em Ciências Criminais pela Escola Superior de Advocacia em convênio com a Universidade Federal do Pará

Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8921b> >.  
Acesso em: 14 de setembro de 2006.