



UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

**CRIMES TRIBUTÁRIOS À LUZ DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO
PENAL E DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA:
CRIMINALIZAÇÃO OU DESCRIMINALIZAÇÃO?**

Renan do Vale Melo Marques

João Pessoa-PB

2011

RENAN DO VALLE MELO MARQUES

**CRIMES TRIBUTÁRIOS À LUZ DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO PENAL E
DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA: CRIMINALIZAÇÃO OU
DESCRIMINALIZAÇÃO?**

Trabalho de dissertação apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Econômico.

Orientador: Prof. Dr. Rômulo Rhemo Palitot Braga

JOÃO PESSOA-PB

2011

M357c Marques, Renan do Valle Melo.

Crimes tributários à luz do conceito de bem jurídico penal e do princípio da intervenção mínima: criminalização ou descriminalização? / Renan do Valle Melo Marques - João Pessoa, 2011.
136f.

Orientador: Prof. Dr. Rômulo Rhemo Palitot Braga
Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) –
Programa de Pós Graduação em Ciências
Jurídicas/Universidade Federal da Paraíba / UFPB.

1. Crimes tributários. 2 Bem juridico penal. 3 Princípio da intervenção mínima. I Título.

CDU 34:336

RENAN DO VALLE MELO MARQUES

**CRIMES TRIBUTÁRIOS À LUZ DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO PENAL E
DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA: CRIMINALIZAÇÃO OU
DESCRIMINALIZAÇÃO?**

Apresentado em: __/__/____

Nota/Conceito: _____

Banca Examinadora

Prof. Dr. Rômulo Rhemo Palitot Braga
Orientador

Prof. Dr. Fernando Antônio de Vasconcelos
Membro Interno

Prof. Dr. Rogério Magnus Varela Gonçalves
Membro Externo

JOÃO PESSOA-PB

2011

Dedico este trabalho aos meus avôs José
Guilherme (*in memoriam*) e José Trovão (*in
memoriam*)

“Por que motivo, em virtude de que protecção, de que garantia, se pagam nesta cidade impostos? É porventura pela regalia de poder pisar as calçadas e receber a luz do sol?

É pela garantia de poder semear pela liberdade de poder viver? O Estado não tem nesta cidade o direito de receber o preço dos serviços que não presta. Ele não protege, não defende, não policia; não cura da higiene, não faz nada, e hão-de os contribuintes fazer o sacrifício do seu sustento para terem o prazer de ser desprezados? (...) O povo tem direito a autoridades que policiem, que velem, que diligenciem (...) doutro modo o imposto é um roubo fiscal”.

Eça de Queiroz

O Distrito de Évora, 1.867

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que tem, a todo o momento, me dado forças para continuar na jornada da vida e ultrapassar vários obstáculos, demonstrando a todo o instante a sua presença.

Aos meus Pais, Eduardo e Patrícia, a esta pelo enorme amor e carinho que me dedica. Aquele por ser um arquétipo de *pater família*.

Aos meus queridos irmãos, Ramon e Duda, que tanto me orgulham, esta por ser meu “xodozinho” e aquele por ser uma inspiração de perseverança e espírito aventureiro, aliás, o que seria o Direito sem aqueles que aventuram.

A Adriana, minha esposa, pessoa que sempre acreditou em mim, e com quem pretendo passar o resto de minha vida.

As minhas avós Zélia e Luíza, duas pessoas que sempre estarão torcendo pela minha realização pessoal e profissional.

Ao meu tio-avô, Oswaldo Trigueiro do Valle, e ao meu primo, Oswaldinho, por um dia terem acreditado em mim e pela oportunidade que me deram de iniciar na carreira do magistério.

Ao meu tio, Monsenhor José Trigueiro do Valle, por ter contribuído para a realização desta etapa de minha vida e as minhas tias avós Vanda e Lourdes Trigueiro

A todos os meus demais familiares, em especial ao meu tio José Guilherme Marques Júnior, por ter me dado à oportunidade de iniciar os primeiros passos da operação do Direito.

Ao meu *nobre* orientador e amigo, Rômulo Rhemo Palitot Braga, pessoa admirável que servirá de espelho na minha carreira jurídica.

Ao Professor Doutor Fernando Antônio de Vasconcelos pela atenção e ensinamentos passados durante todo o mestrado.

Aos amigos da advocacia e, agora, do magistério, Rogério Varela, Felipe Negreiros e Marcelo Weick pelo apoio que me deram.

Ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, materializados em professores, colegas e funcionários pelo aprendizado proporcionado e pela convivência.

A todos aqueles que de forma direta e indireta colaboraram para o presente trabalho.

RESUMO

MARQUES, Renan do Valle Melo. **Crimes tributários à luz do conceito de bem jurídico penal e do princípio da intervenção mínima: criminalização ou descriminalização?** Dissertação de Mestrado, Área de Concentração em Direito Econômico, Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2011, 136f.

A presente dissertação, pressuposto para a obtenção do título de mestre em Direito Econômico, teve o objetivo de analisar os crimes tributários no Brasil à luz da noção de bem jurídico penal e do princípio da intervenção mínima. Para isso, foi analisado o efeito que o processo de globalização da economia gerou no domínio da ciência penal do pós-modernismo, ocasionando o que ficou denominado de a expansão do direito penal. Foi nesse novo cenário, descortinado pela intensificação da globalização, que ganhou destaque a tutela penal de bens jurídicos supraindividuais, onde se inserem os crimes tributários. Além disso, procurou-se analisar a noção do que deve ser um bem jurídico penal, bem como que o Direito Penal deve ter por meta proteger bens jurídicos relevantes, não podendo ser utilizado para outras finalidades como, por exemplo, cobrar tributos. Ainda, buscou-se enfrentar o princípio da intervenção mínima e seus desdobramentos no âmbito da ciência penal, especialmente no campo dos delitos fiscais. Por outro lado, foi feita uma análise a respeito da legitimação ou não do chamado Direito Penal Tributário, quando analisado sob o prisma do conceito de bem jurídico penal e do princípio da intervenção mínima, quando, então, procurou-se demonstrar que o Direito Penal, nesse domínio, é utilizado de forma desvirtuada, na medida em que visa tão somente impor aos contribuintes o dever de pagar tributos. Por fim, foram apontadas algumas soluções alternativas para o processo de descriminalização das condutas que hoje são consideradas crimes tributários, porquanto foi constatado que tais crimes não se compatibilizam com a noção de um Direito Penal voltado à proteção de bens jurídicos e com o princípio da intervenção mínima.

Palavras-chaves: Crimes tributários – bem jurídico penal – princípio da intervenção mínima.

ABSTRACT

MARQUES, Renan do Valle Melo. **Tax crimes in the light of the legal concept of criminal Law and principle of minimum intervention: criminalization or decriminalization?** Dissertação de Mestrado, Área de Concentração em Direito Econômico, Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2011, 136f.

The present dissertation besides being a prerequisite for obtaining a master's degree in Economic Law has the principal objective to analyze the tax crimes in Brazil. The dissertation was done under the legal concept of criminal law and under the minimum intervention principle. For this, I examined the effect economic globalization has caused in the field of postmodernist criminal science, which resulted in the expansion of criminal law. This expansion, further intensified by globalization, increased the protection of individual rights under the penal code, including in criminal tax cases. In addition, we sought to establish what a just penal criminal right should be, being that a Penal Right should strictly protect relevant judicial rights, and may not be used for other purposes such as, for example, charging unnecessary taxes. Still, we tried to address the principle of minimum intervention and its consequences in criminal science, especially in the field of tax offenses. We also analyzed whether or not legal tax rights are legitimized under Criminal Tax Law.; when analyzed through the prism of the legal concept of criminal law and the principle of minimum intervention, and then tried to demonstrate that the Criminal Law in this area, is used a distorted form, in so far as it seeks only to impose a duty to taxpayers to pay taxes. Finally, we present some alternative solutions to the process of decriminalization of conduct that are now tax crimes, because it was found that such crimes are not compatible with the notion of a criminal law aimed at protecting legal rights and the principle of intervention minimal.

Keywords: Criminal tax – and criminal justice – the principle of minimum intervention

SUMÁRIO

RESUMO.....	viii
ABSTRACT.....	ix
INTRODUÇÃO.....	14
CAPÍTULO I – DIREITO PENAL E GLOBALIZAÇÃO, DIREITO PENAL ECONÔMICO E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	17
1.1 INTRÓITO	17
1.2 O PROCESSO GLOBALIZAÇÃO E O DIREITO PENAL	17
1.2.1 A globalização	17
1.2.2 A influência da globalização no Direito Penal	21
1.3 DIREITO PENAL ECONÔMICO	26
1.4 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	29
1.4.1 Breve Histórico do Direito Penal Tributário	29
1.4.2 Direito Penal Tributário no Brasil: evolução legislativa	31
1.4.2.1 A Lei 4.729/65 que instituiu os crimes de sonegação fiscal	34
1.4.2.2 A lei 8.137/90 que criou os crimes tributários	39
1.4.2.2.1 Art 1º da Lei 8.137/90	40
1.4.2.2.2 Art 2º da Lei 8.137/90	43
1.4.2.2.3 Art 3º da Lei 8.137/90	46
1.4.2.3 Art. 14 da Lei 8.137/90	47
1.4.2.4 A Lei 9.249/95 que estabeleceu causa de extinção da punibilidade	48
1.4.2.5 Lei 9.964/00 institui o programa de recuperação fiscal	49
1.4.2.6 Lei 10.684/03 que prevê a suspensão da pretensão punitiva, pelo parcelamento e a extinção da punibilidade pelo pagamento	51
1.4.2.7 Lei 11.941/09 que estabeleceu o REFIS IV e tratou da extinção da punibilidade nos crimes tributários	52
1.5 NOTAS CONCLUSIVAS DO CAPÍTULO	53
CAPÍTULO II – BEM JURÍDICO PENAL, CONSTITUIÇÃO E PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA	55
2.1 INTRÓITO	55

2.2 UMA BREVE EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO PENAL	56
2.2.1 O Direito Penal no período iluminista e o bem jurídico	56
2.2.2 Birnbaum e o bem jurídico penal	58
2.2.3 O bem jurídico em Karl Binding	59
2.2.4 O bem jurídico penal em Franz Von Liszt	61
2.2.5 As concepções sociológicas do bem jurídico	62
2.2.6 Considerações críticas a respeito da espiritualização do bem jurídico penal	65
2.3 CONSTITUIÇÃO E DIREITO PENAL	69
2.3.1. Supremacia Constitucional	69
2.3.2. Teorias constitucionalistas do Delito	71
2.3.2.1 Decorrências da Teoria Constitucionalista do Delito	77
2.3.2.2 O Estado brasileiro, a Constituição Federal de 1988 e o Direito Penal No Brasil	79
2.4 PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA	81
2.5 NOTAS CONCLUSIVAS DO CAPÍTULO	86
CAPÍTULO III – CRIMES TRIBUTÁRIOS À LUZ DO CONCEITO DO BEM JURÍDICO PENAL E DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA: DESCRIMINALIZAÇÃO	89
3.1 INTRÓITO	89
3.2 A ATUAL CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	90
3.2.1 Desenvolvimento: sucintas considerações	90
3.2.2 Tributação e Desenvolvimento	92
3.2.3 Tributação e o Desenvolvimento no Brasil	93
3.3 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL	97
3.3.1 O pagamento do tributo sonegado e os seus efeitos no âmbito penal	98
3.3.1.1 O arrependimento posterior no Direito Penal	98
3.3.1.2 A importância, para o campo penal, do pagamento do tributo sonegado	99
3.4 CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: UMA FACE DO FUNCIONALISMO	

SISTÊMICO DE GUNTHER JAKOBS?	101
3.5 A UTILIZAÇÃO DO DIREITO PENAL NO CAMPO DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS: UMA REFLEXÃO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DO BEM JURÍDICO PENAL	106
3.6 CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL E O PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA	109
3.7 SOLUÇÕES ALTERNATIVAS PARA A DESCRIMINALIZAÇÃO E O COMBATE DA SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL	116
3.7.1 A esfera administrativa, civil e processual: instâncias suficientes	116
3.7.2 Direito de intervenção de Winfried Hassemer: uma solução?	118
3.8 NOTAS CONCLUSIVAS DO CAPÍTULO	122
CONCLUSÕES	124
REFERÊNCIAS	130

LISTA DE SIGLAS

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

IBCCRIM – Instituto Brasileiro de Ciências Criminais

CADIN – Cadastro informativo de créditos não quitados do setor público federal

CF – Constituição Federal

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

INTRODUÇÃO

A escolha do tema da presente dissertação de mestrado, que tem como título “Crimes Tributários à luz do conceito de bem jurídico penal e do princípio da intervenção mínima: criminalização ou descriminalização?” foi fruto das reflexões que foram surgindo durante os anos de convivência que este mestrando teve com a advocacia criminal, nomeadamente em casos envolvendo crimes tributários.

O que se percebeu durante a investigação teórica foi que os ilícitos penais tributários, inserem-se no que hoje se convencionou nominar de Direito Penal Econômico, fenômeno que vem sofrendo duras críticas por parte dos teóricos da ciência criminal que estão ligados a um Direito Penal comprometido com os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

Nesse sentido, o trabalho que ora se apresenta como exigência para a obtenção do título de mestre em Direito Econômico, tem o propósito de investigar se os crimes tributários, no Brasil, estão ou não compatíveis com determinados princípios que regem o modelo de Direito Penal exigido pela Constituição Federal de 1.988.

É incontestável, que a referida Lei Maior, preocupou-se, bastante, com os direitos e garantias fundamentais do cidadão, tendo trazido de forma explícita e implícita, vários princípios reitores do Direito Penal, sendo um exemplo disso, os princípios da estrita proteção de bens jurídicos e o da intervenção mínima.

A questão que ora se coloca em discussão está em descobrir se a intenção que animou a criação dos crimes fiscais se amolda aos citados princípios constitucionais. Ou seja, buscar-se-á responder se o propósito que animou o legislador a tipificar as condutas de sonegação fiscal está em consonância com os princípios da proteção de bens jurídicos e da intervenção mínima.

Para responder a esse problema a presente dissertação está estruturada em três capítulos.

Como a problemática que se busca responder exige um conhecimento prévio da legislação penal tributária no Brasil, o primeiro capítulo se propõe a estudar o

fenômeno do Direito Penal Tributário brasileiro, o qual se insere, repita-se, no chamado Direito Penal Econômico, desdobramento do Direito Penal que, para alguns, foi fruto do processo de globalização.

É com essa finalidade que, no primeiro capítulo, será analisado o impacto que a globalização da economia - ocorrida de forma mais intensa nas últimas décadas do século passado – gerou no seio da ciência penal, sendo certo que, nessa parte da dissertação, buscar-se-á estudar o chamado Direito Penal Econômico.

Ainda no primeiro capítulo, serão abordadas algumas idéias lançadas por autores estrangeiros, tais como Gunther Jakobs, Claus Roxin, Winfried Hassemer e Jesus Maria-Silva Sanchez, que propõem soluções diversas para o problema que nasce no âmbito da ciência penal na era da pós-globalização.

Por outro lado, ainda no primeiro capítulo, será feita uma análise do Direito Penal Tributário no Brasil, buscando-se analisar os principais instrumentos normativos que regem esse apêndice do Direito Penal, quando então, serão abordadas algumas normas, previstas em nosso ordenamento jurídico, que trazem como consequência para o pagamento do tributo sonegado, a extinção da punibilidade do contribuinte, fato que revela a real intenção do Estado, com a incriminação das condutas evasivas.

O segundo capítulo, por sua vez, tem a missão de investigar, inicialmente, a doutrina do bem jurídico penal que serviu para a finalidade de encontrar limites para o poder punitivo dos Estados, ao estabelecer que o Direito Penal tem a missão precípua de proteger bens jurídicos. Durante essa parte do trabalho, verificar-se-á que ao longo da história do Direito Penal a noção de qual bem jurídico deve ser tutelado penalmente variou bastante, tendo culminado com a moderna Teoria Constitucionalista do Delito.

Outrossim, ainda no segundo capítulo, será abordada a relação existente entre Constituição e Direito Penal, momento em que serão delineadas algumas consequências desse imbricamento. O final do segundo capítulo será destinado à análise do princípio da intervenção mínima e os seus desdobramentos no âmbito do Direito Penal.

O terceiro capítulo tem a ambição de enfrentar o problema proposto, qual seja: é legítima a incriminação de condutas evasivo-tributárias, quando se faz a análise

dessas incriminações à luz da noção de que o Direito Penal tem por missão proteger bens jurídicos de forma subsidiária e fragmentária?

Para tanto, o início do terceiro capítulo será destinado à realização de um cotejo entre o desenvolvimento econômico do Brasil e a tributação, buscando inferir se o atual modelo da tributação brasileira auxilia ou atrapalha no desenvolvimento do país.

Após isso, passar-se-á a analisar quais são os efeitos do pagamento do tributo sonegado para o campo penal tributário, buscando-se extrair dessa consequência, quais são as reais razões do governo brasileiro ao tipificar essas condutas.

Com base nisso, tentar-se-á desvendar se os crimes tributários, no Brasil, revelam uma feição funcional-sistêmica do Direito Penal, aproximando-se das idéias lançadas pelo alemão Gunther Jakobs com o seu funcionalismo sistêmico ou radical.

Logo em seguida, ainda no terceiro capítulo, será feita a análise da legitimidade dos crimes tributários sob os olhos, inicialmente, da noção de bens jurídico-penais e do princípio da proteção desses bens para e, depois, do princípio da intervenção mínima. Tudo isso, com o desiderato de verificar se tais delitos resistem a tais princípios.

O final do terceiro capítulo será destinado a proposições alternativas para a descriminalização das condutas praticadas pelos contribuintes, hoje consideradas criminosas.

Em relação ao aspecto metodológico da pesquisa é importante revelar que na estruturação e composição do tema foram utilizadas como fontes de pesquisa, a doutrina, nacional e estrangeira, a jurisprudência dos Tribunais Superiores, a Constituição Federal, o Código de Processo Penal, o Código Penal, as Leis Penais e Processuais Penais Especiais e artigos jurídicos extraídos de revistas jurídicas especializadas e de sites oficiais da rede mundial de computadores.

Com relação à classificação da pesquisa, pode-se dizer que, quanto ao seu objetivo, trata-se de uma pesquisa exploratória, pois envolve levantamento bibliográfico, com o objetivo de demonstrar os mais variados aspectos sobre o tema estudado.

Considerando o aspecto técnico utilizado, pode-se classificar a pesquisa como uma “pesquisa bibliográfica”, tendo em vista que se fundamenta em material previamente elaborado, tais como livros, artigos científicos, leis, jurisprudência, etc.

CAPÍTULO I – DIREITO PENAL E GLOBALIZAÇÃO, DIREITO PENAL ECONÔMICO E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

1.1 INTRÓITO

O presente capítulo tem por objetivo analisar alguns temas que servirão de norte para a presente dissertação. Primeiramente, analisar-se-á a influência da globalização no direito penal. Após serão feitas algumas considerações acerca do chamado direito penal econômico e, ao final, abordar-se-á o direito penal tributário à luz do ordenamento jurídico brasileiro, fazendo breve abordagem sobre a legislação penal tributária no Brasil

1.2 O PROCESSO GLOBALIZAÇÃO E O DIREITO PENAL

No século passado, especialmente nas últimas décadas, o mundo assistiu a uma crescente integração dos estados, dos povos, das culturas. Isso se deu em virtude de um processo que ficou chamado de globalização.

Esse processo integracional levou os Estados a repensar vários conceitos e dogmas até então intocáveis. Pode-se dizer, que a globalização ensejou forte influência nas estruturas jurídicas dos Estados, não tendo o Direito Penal passado despercebido a esse fenômeno.

O presente tópico tem por objetivo analisar, em breves linhas, a influência do processo de globalização no Direito Penal, mas, antes disso, torna-se necessário tecer breves comentários acerca de tal fenômeno.

1.2.1 A Globalização

Como dito, nas últimas décadas do século passado, notadamente a partir década de setenta, um forte processo de integração da economia, bem como, de

liberalização dos mercados, foi-se impondo em escala mundial. Fala-se da globalização.

Esse fenômeno pôs fim a dogmas¹ que, por muito tempo, fundamentaram o chamado Estado-Nação.

De acordo com Maria Luíza Pereira de Alencar Mayer Feitosa² se aponta como marco inicial desse processo três acontecimentos: a saída dos EUA do sistema *Bretton Woods* em 1971; a crise petrolífera do Oriente Médio em 1973; e a liberalização dos mercados financeiros ingleses em 1980.

Como observa José Eduardo Faria³, globalização não é um conceito pacífico. Ao contrário, comporta vários significados e, desde o final do século XX, esse conceito tem sido recorrentemente utilizado para expressar, traduzir e descrever um vasto e complexo conjunto de processos interligados.

Para o citado autor, dentre os processos mais importantes que caracterizam a globalização, pode-se destacar, por exemplo, a grande autonomia adquirida pela economia em relação à política; o surgimento de novas estruturas decisórias operando em tempo real e com âmbito planetário; a desnacionalização dos direitos; a desterritorialização das formas institucionais e a descentralização das formas políticas do capitalismo; a uniformização e padronização das práticas comerciais no plano mundial; a desregulamentação dos mercados e capitais; a interconexão dos sistemas financeiro e securitário em escala global; a realocação geográfica dos investimentos produtivos e a volatilidade dos investimentos especulativos.

Por sua vez, como pondera Alberto Silva Franco⁴, na realidade, a globalização não é um fenômeno novo.

¹Exemplo de tais dogmas é o da soberania estatal construído quando da formação dos Estados modernos que, após o processo de globalização, restou totalmente fragilizado não se podendo falar atualmente em uma absoluta soberania estatal.

²FEITOSA, Maria Luíza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados**. Coimbra: Coimbra Editor, 2007, p. 39.

³FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. 1º Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 59/60.

⁴FRANCO, Alberto Silva. Globalização e criminalidade dos poderosos. In: PODOVAL, Roberto (org). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 235

Segundo o autor, grandes impérios em busca do domínio de vastas áreas territoriais, Estados nacionais tendentes à prática de projetos hegemônicos e sistemas econômicos abrangentes, sempre encontram registros na história da humanidade.

No mesmo sentido, para José Eduardo Faria⁵, o que parecer ser, de fato, novo, é a sua aplicação: a um inédito processo de superação das barreiras de espaço, pela diminuição das limitações de tempo, graças ao crescente aumento da capacidade de tratamento instantâneo de um enorme volume de informações; a um fenômeno complexo e intenso de interações transnacionais, onde a empresa privada, progressivamente, substitui o Estado como ator principal, criando algo qualitativamente diferenciado de quase tudo o que se teve até agora em matéria de ordenação sócio-econômica e de dimensão político-jurídica; à avassaladora dimensão alcançada pelos movimentos transnacionais de capital, especialmente o financeiro; e à formação de uma hierarquia dinâmica de acesso e trocas desiguais entre os fatores de produção, com amplitude mundial.

De fato, não se pode conceber a globalização – enquanto processo de integração econômica, social, política e cultural - como um fenômeno recente do século XX, eis que, desde há muito, verificam-se registros históricos nesse sentido⁶.

Porém, o fenômeno da globalização foi ganhando corpo com o surgimento do modo de produção capitalista, eis que, o capitalismo, necessita se expandir cada vez mais para sobreviver.

Como assegura César Augusto Silva da Silva⁷ não se pode esquecer, que a globalização, no sentido de internacionalização da economia, já nasceu com o próprio capitalismo, já tendo sido analisada desde Marx e Engels no “Manifesto Comunista” de 1848, sendo uma característica endógena ao todo.

Desta forma, não constitui nenhum movimento inédito, sendo certo que, políticas econômicas tidas como neoliberais atualmente, já foram experimentadas anteriormente, em outro momento histórico.

⁵FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. 1º Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 61/62.

⁶Como exemplo desses registros históricos pode-se citar a expansão de Roma e as grandes navegações portuguesas e espanholas no século XV e XVI.

⁷SILVA, César Augusto Silva da. **O direito econômico na perspectiva da globalização: análise das reformas constitucionais e da legislação ordinária pertinente**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 3.

De fato, Karl Marx e Friederich Engels⁸ no Manifesto do Partido Comunista, publicado em 1.848 falaram da globalização. Asseguraram que:

Pela exploração do mercado mundial, a burguesia imprime um caráter cosmopolita à produção e ao consumo em todos os países. Para desespero dos reacionários, ela retirou da indústria sua base nacional. As velhas indústrias nacionais foram destruídas e continuam a sê-lo diariamente. São suplantadas por novas indústrias, cuja introdução se torna uma questão vital para todas as nações civilizadas, indústrias que não empregam mais matérias primas nacionais, mas sim matérias primas vindas das regiões mais distantes, cujos produtos se consomem não somente no próprio país mas em todas as partes do globo. Em lugar das antigas necessidades, satisfeitas pelos produtos nacionais, nascem novas necessidades que reclamam para sua satisfação os produtos das regiões mais longínquas e dos climas mais diversos. **Em lugar do antigo isolamento de regiões e nações que se bastavam a si próprias, desenvolve-se um intercâmbio universal, uma universal interdependência das nações. E isto se refere tanto à produção material quanto à produção intelectual. As criações intelectuais de uma nação torna-se propriedade comum de todas. A estreiteza e o exclusivismo nacionais tornam-se cada vez mais impossíveis; das inúmeras literaturas nacionais e locais, nasce uma literatura universal.**

No entanto, é preciso reconhecer que a intensificação da globalização se deu, de fato, a partir da segunda metade do século XX. Em verdade, a evolução de setores como o dos transportes, da informática, das comunicações e dos mercados financeiros, forneceu as bases para a fortificação desse processo e a criação de um mercado e de uma sociedade global.

Contudo, a formação de um mercado e de uma sociedade global traz inúmeros desafios para os Estados. É que, não obstante essa conseqüência trazida pela globalização, os Estados ainda se encontram, de certa forma, ancorados em dogmas que foram erigidos quando da formação dos Estados modernos a exemplo da soberania estatal, o que traz grandes dificuldades para o tratamento de novos problemas criados pela globalização.

⁸MARX, Karl; ENGELS, Friederich. **O Manifesto do Partido Comunista**. Disponível em <http://www.culturabrasil.org/zip/manifestocomunista.pdf>. Acesso: 18 de Dezembro de 2010.

Dentre esses novos problemas se encontra, justamente, o da proteção dos chamados bens jurídicos trans-individuais (meio ambiente, ordem tributária, consumo, ordem econômica, ordem financeira, dentre outros) que passaram a ser tutelados pelos Estados, inclusive, com a utilização do próprio Direito Penal.

Nesse sentido, constata-se que a globalização ensejou verdadeira crise dogmática no seio do Direito Penal, sendo essa análise objeto do tópico seguinte.

1.2.2 A influência da globalização no Direito Penal

A globalização trouxe consigo uma série de acontecimentos e problemas que, de certa forma, acabaram por gerar uma crise no âmbito da ciência penal clássica.

Como assegura Luciano Anderson de Souza⁹, no final do século XX, a comunidade internacional, preponderantemente capitalista e consumista em massa de bens e serviços produzidos e oferecidos, em virtude da globalização, em escala global, deparou-se com problemas inéditos, que até então eram, em geral, desconhecidos e/ou desconsiderados.

Questões como: malformação de fetos, provocadas pela ingestão de produtos contaminados; acidentes radioativos; tráfico internacional de drogas, de pessoas e de armas; lavagem de capitais; ilícitos econômicos; terrorismo internacional; grandes danos provocados ao meio ambiente pelas atividades empresariais transnacionais. Enfim, uma série de acontecimentos que forçaram os Estados a adotar instrumentos normativos, com o objetivo de regulá-los, a fim de atender aos anseios de uma comunidade amedrontada com esses novos riscos, que passaram, inclusive, a serem propagados nos grandes meios de comunicação em massa.

Dentre os instrumentos normativos, adotados pelos Estados, com o fito de conter esses novos riscos – surgidos, sobretudo, com intensificação da globalização - o Direito Penal foi um dos que mais ganhou destaque, surgindo o que Jesús-María Silva Sanchez¹⁰ chamou de a expansão do Direito Penal.

⁹SOUZA, Luciano Anderson. **Expansão do Direito Penal e Globalização**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 25.

¹⁰SANCHEZ, Jesús-María Silva. **La expansion del derecho penal: aspectos del la política criminal em la sociedades postindustriale**. 2. Ed., revisada y ampliada. Madri: Civitas, 2001.

Renato de Mello Jorge Silveira¹¹, falando acerca do assunto, diz que, a expansão do Direito Penal, causa direta dos novos riscos surgidos, mormente, a partir da segunda metade do século XX, ocasionou vários questionamentos na doutrina. Segundo ele é de se ver que, o homem, comumente, sempre se viu deparado com inúmeros riscos. No entanto, é inegável que, a partir do marco temporal acima referenciado, com o advento de novas situações de riscos, foi ele submetido a uma inesperada vida mais perigosa.

Vê-se, portanto, que o Direito Penal, com os contornos clássicos do período iluminista, preocupado com a tutela de bens jurídicos individuais como a vida, a honra e o patrimônio particular foi sendo, aos poucos, questionado.

De fato, com a globalização, foram sendo demonstrados novos problemas e novos riscos, passando o Estado a se utilizar do aparato penal para tutelar esses novos valores surgindo um direito penal protetor de bens jurídicos de natureza difusa, fato que, como dito, colocou em cheque toda a dogmática penal clássica, construída a partir de dogmas como: responsabilidade penal subjetiva; culpabilidade; ofensividade; estrita proteção de bens jurídicos, dentre outros.

Diante dessa situação, surgiram algumas teorias, com a finalidade ou de justificar a utilização do Direito Penal pelo Estado nessas novas situações de risco; ou com o objetivo de limitar esse uso exacerbado do Direito Penal, defendendo outros mecanismos, não penais, capazes de controlar essas novas situações.

Dentre as várias teorias que se destacaram nesse novo contexto vivenciado pelo Direito Penal, podem-se destacar as defendidas pelos alemães Claus Roxin, Gunther Jakobs e Winfried Hassemer e pelo espanhol Jesús-María Silva Sánchez.

Como o objetivo da presente dissertação não é analisar, de forma detalhada, a influência sofrida pelo Direito Penal com o processo de globalização, mas, convicto de que a utilização desse ramo do direito, no domínio das relações jurídico tributárias, é fruto dessa nova face do Direito Penal, torna-se necessário analisar, neste momento, ainda que de forma rápida, as propostas trazidas por esses autores, registrando-se que,

¹¹SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **A construção do Bem jurídico espiritualizado e suas críticas fundamentais**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v.10, n.122, p. 14-15, jan. 2003.

no último capítulo da presente dissertação, analisar-se-á, de forma mais detida, algumas dessas propostas.

Pois bem, como observa Luciano Anderson de Souza¹², a moderna doutrina penalista, ante esse novo contexto, que traz novas tecnologias e realidades sociais, bem como, diante do avanço de estudos sociológicos e filosóficos, passou, em um primeiro instante pós-finalista, a se questionar, por exemplo, a respeito da funcionalidade do sistema jurídico penal e da relação entre a dogmática penal e a política criminal.

Despontava, assim, o que ficou chamado de funcionalismo penal, consistente, segundo o autor acima, em um instrumento teórico, destinado a assegurar a funcionalidade do sistema social, em sua vertente jurídico-criminal.

Adeptos do funcionalismo penal, Claus Roxin e Günther Jakobs, cada um ao seu modo, defendem, em linhas gerais, a utilização de um Direito Penal funcional.

Para Luiz Regis Prado¹³, Claus Roxin define o sistema penal com base em critérios teleológicos ou finalísticos, critérios esses decorrentes de decisões político-criminais (sistema teleologicamente orientado).

Por sua vez, como assegura Luciano Anderson de Souza¹⁴, Günther Jakobs, adepto do funcionalismo normativista ou sistêmico, defende a revitalização da norma por meio da sanção criminal, como forma de assegurar a funcionalidade do sistema social. Para Jakobs, a pena tem como missão manter a norma como modelo de orientação para o convívio social.

Jesús-María Silva Sanchez¹⁵, falando sobre o funcionalismo dos dois autores alemães, assegura que *“ROXIN procede a orientar el sistema del derecho penal a las finalidades de política criminal, que son varias y diversas entre sí, pudiendo darse casos de limitación recíproca”*.

¹²SOUZA, Luciano Anderson. **Expansão do Direito Penal e Globalização**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 44.

¹³PRADO, Luis Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. São Paulo: RT, 2004, p. 106.

¹⁴SOUZA, Luciano Anderson. **Expansão do Direito Penal e Globalização**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 46.

¹⁵SANCHEZ, Jesús-Maria Silva. **Aproximación al derecho penal contemporâneo**. Barcelona: Bosch Editor, 1992, 70.

Por seu turno, falando sobre Gunther Jakobs, assegura que “en cambio, también en este punto JAKOBS procede a una absolutización: aquí, el sistema dogmático se orienta exclusivamente a la idea de prevención-integración que, por otra parte, en la concepción de JAKOBS, resulta todavía más cuestionable que en el resto de planteamientos al uso”.

Finalizando a comparação entre os dois autores, assevera o penalista espanhol que:

Todo ello indica que, si bien probablemente cabe calificar al funcionalismo de JAKOBS como «funcionalismo radical», mientras que el de ROXIN y sus discípulos sería más bien «moderado», lo decisivo en la distinción de ambas corrientes no es, pese a todo, el aspecto metodológico, sino que aparece constituido por la concepción acerca de la misión del Derecho penal.

Dessa forma, constata-se que a proposta de Jakobs e Roxin, como dito, é a utilização funcional do direito penal. Enquanto que para Jakobs o direito penal deve ser utilizado como forma de proteger a validade da norma, por isso se fala em funcionalismo normativista, para Roxin, o direito penal, deve ser utilizado como forma de fazer valer as decisões de política criminal. Percebe-se, portanto, que os dois autores, de certa forma, fogem da visão do Direito Penal como instrumento de proteção de bens jurídicos.

Ao lado das propostas de Roxin e de Jakobs, ganha destaque, nesse novo contexto do Direito Penal, as idéias lançadas pelo espanhol Jesús-María Silva Sanchez, pretendendo conferir ao Direito Penal “duas velocidades”. Para ele, a proteção dos bens jurídicos clássicos (como, por exemplo, a vida), deve ser realizada a partir das estruturas clássicas do Direito Penal, dotado de todas as garantias possíveis, haja vista que, para a violação desses bens jurídicos, devem ser impostas penas que privem a liberdade do agente, caracterizando, segundo ele, um direito penal de primeira velocidade.

Por outro lado, para a nova criminalidade, surgida com a globalização, deve-se imprimir um direito penal de segunda velocidade, ou seja, dotado de menores garantias. No entanto, a pena aplicada aos agentes dessa nova criminalidade, não deve ser uma pena privativa de liberdade.

Silva Sanchez, assim, defendendo a expansão do Direito Penal diz que:

En efecto, seguramente es necesario reiterar que el Derecho penal, dentro de su unidad sustancial, contiene dos grandes bloques de ilícitos. El primero, el de los conminados con penas de prisión. El segundo, el de los que se vinculan a otro género de sanciones. Sentado esto, no parece que exista razón alguna para que el Derecho penal de la pena de prisión deba alejarse del modelo liberal en cuanto a reglas de imputación y garantías político-criminales. La gran trascendencia de la sanción más bien abona la tesis contraria. Ahora bien, también es cierto, como se há indicado, que la demanda social de protección a través del Derecho penal probablemente no se vería resuelta de un modo funcional con un Derecho penal reducido a su núcleo duro. La ordenada respuesta a la demanda punitiva debe, pues, seguramente resolverse a través de una ampliación del Derecho penal en orden a la protección de intereses que no pertenecían a su ámbito clásico de aplicación. A su vez, es más que probable que tal expansión flexibilice reglas de imputación y principios de garantía; pues, dada la naturaleza de los intereses objeto de protección, dicha tutela sería prácticamente imposible en el marco de reglas y principios clásicos¹⁶.

Por fim, como pondera Luciano Anderson de Souza¹⁷, Winfried Hassemer indica a necessidade de elaboração teórica de uma nova forma de controle social, especificamente estruturada para fazer frente a esta nova complexidade social, que modifica as estruturas dogmáticas até então manejadas pelo Direito Penal.

Para o autor, Winfried Hassemer, adotando uma visa garantista, rechaça a possibilidade de o Direito Penal ser utilizado para regular os problemas surgidos com a nova criminalidade. Nessa perspectiva, segundo ele, Hassemer defende a criação de um novo sistema sancionador, que possa se situar no meio caminho entre o Direito Penal e o Direito Administrativo Sancionador, a tal novo direito dá-se o nome de “Direito de Intervenção”

Feitas essas considerações sobre as teorias surgidas no cenário criado pela globalização, cumpre tecer breves comentários acerca do Direito Penal Econômico, que revela, justamente, essa nova faceta do Direito Penal, nesses novos tempos.

¹⁶SANCHEZ, Jesús-Maria Silva. **La expansion del derecho penal: aspectos del la política criminal em la sociedades postindustriale**. 2. Ed., revisada y ampliada. Madri: Civitas, 2001, p. 158.

¹⁷SOUZA, Luciano Anderson. **Expansão do Direito Penal e Globalização**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 80

1.3 DIREITO PENAL ECONÔMICO

Pode-se dizer que, o surgimento do Direito Penal Econômico se deu, sobretudo, naquele momento em que o ente estatal passou a intervir, de forma mais intensa, no cenário das relações sócio-econômicas. Portanto, o século XX foi o solo fértil para o nascimento do Direito Penal Econômico.

Felipe Augusto Forte de Negreiros Deodato¹⁸ aponta que a vida do homem de hoje fez surgir um ordem jurídica complexa. A existência cercada de determinismos e indeterminismos fez eclodir um movimento que tinha como núcleo o direito penal econômico, mas que também abrangia a imensa variedade de providências sociais do Estado.

A crise do liberalismo clássico ocorrida, sobretudo, no final do século XIX, fez com que o Estado passasse a intervir no âmbito das relações econômicas.

Contudo, foi no início do século XX, mormente a partir das três primeiras décadas, que o Estado foi instado a intervir de forma mais decisiva.

De fato, a Primeira Guerra Mundial, a Crise de 1929 e a Segunda Guerra Mundial, exigiram uma maior intervenção estatal no âmbito das relações sócio-econômicas.

De acordo com Renato de Mello Jorge Silveira¹⁹, a Primeira Guerra Mundial pode ser considerada como o real momento de aparecimento de um Direito Penal Econômico. É que, referido conflito, trouxe repercussões em várias áreas, abalando estruturas sociais, mobilizando a economia em esforço da guerra, o que acabou por exigir do Estado a intervenção nos mercados, passando o ente estatal a ser controlador da vida econômica. E Para realizar esse controle, o Estado passou a se valer do Direito Penal.

¹⁸DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros. **Direito penal econômico: a pessoa coletiva como agente de crimes e sujeito de penas**. Curitiba: Juruá, 2003, p. 25-26.

¹⁹SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 20

Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade²⁰, em estudo paradigmático em matéria de evolução do Direito Penal Económico, analisando o surgimento das normas que o integram, asseguraram que a história do Direito Penal Económico começa a partir da Primeira Guerra Mundial.

Para os citados autores, este acontecimento, pelos conflitos sociais que o acompanharam, pela necessidade de direção e mobilização da economia para os esforços da guerra, exigiram do Estado a assunção do papel de responsável maior pelo curso da vida económica, dirigindo-o, conformando-o e defendendo-o.

Continuam os autores lusitanos assegurando que tal fato obrigou o esquecimento, definitivo, do ideal liberal de absoluta separação entre o direito e a economia, o Estado e a sociedade; e, por outro lado, criaram-se os pressupostos do recurso ao direito penal (económico) como meio preferencial de defesa do modelo económico defendido pelo Estado.

Para exemplificar a utilização do Direito Penal naquele momento, asseveram os autores que, na Alemanha da época, as carências provocadas pela Primeira Guerra, levaram à edição de leis que autorizaram o Estado a tomar medidas consideradas necessárias em matéria económica e, em especial, no domínio dos preços (máximos). Desta forma, seguiu-se uma proliferação, quase incontrolada, de normas administrativas de direção da vida económica que, quase sempre, recorriam às sanções penais, como garantia de eficácia e de prevenção. Para se ter uma idéia, só em matéria de luta contra formas especulativas, foram publicadas, na Alemanha da época, mais de quarenta mil disposições penais.

Por outro lado, diferentemente do que se passou com a Primeira Guerra, como assegura Renato de Mello Jorge Silveira²¹, o período dos anos 20 foi favorável a expansão e centralização da economia pelo Estado – e, conseqüentemente, da expansão do Direito Penal Económico - eis que, a Crise de 1929, decorreu de uma série de acontecimentos ainda relacionados à noção de Estado Liberal.

²⁰ANDRADE, Manuel da Costa; DIAS, Jorge de Figueiredo. Problemática Geral das Infrações contra a Economia. In: PODOVAL, Roberto (org). **Temas de Direito Penal Económico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 69/70.

²¹SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Económico como Direito Penal de Perigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 21.

Da mesma forma, a Segunda Guerra Mundial exigiu profunda intervenção do Estado na economia, momento em que o Direito Penal foi utilizado para reforçar essa intervenção.

No mesmo sentido, outros acontecimentos, durante todo o século XX e também durante o século XXI, exigiram essa aproximação entre Estado e Economia. Nesses momentos normas penais foram naturalmente sendo produzidas pelo Estado com o objetivo, repita-se, de reforçar e garantir as formas de intervenção do ente estatal na seara econômica.

Assim, como bem pontuam os já citados autores portugueses Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade, o Direito Penal Econômico, de uma maneira em geral, alimenta-se das seqüelas trazidas pelas crises econômicas ou dos conflitos bélicos, é fruto mais da urgência para a mobilização para a guerra, para a reconstrução dos escombros, do que de uma reflexão serena dos juristas.

Não é por outro motivo, senão pela falta dessa serena reflexão, que muitas dúvidas e críticas rodeiam esse Direito Penal, a começar, por exemplo, com o seu conceito.

O fato é que, como assegura Luciano Nascimento Silva²², o Direito Penal Econômico da era da globalização, apresenta-se de forma muito diferente daquela apresentada no início do século XX.

Mas, valendo-se, novamente, dos ensinamentos de Jorge de Figueiredo Dias e Manuel da Costa Andrade²³, apesar das dificuldades que rodeiam o chamado Direito Penal Econômico no período da globalização, graças aos esforços desenvolvidos, já é possível, com particular clareza, delimitar o conjunto de infrações que, bem ou mal, classificam-se de delitos contra a economia.

Assim, ninguém pensaria, por exemplo, em incluir no Direito Penal Econômico o crime de homicídio. No entanto, ninguém acharia estranho que um conjunto de infrações, desde a falsificação da moeda à especulação, açambarcamento, práticas

²²SILVA, Luciano Nascimento. **Teoria do Direito Penal Econômico e fundamentos constitucionais da ciência criminal secundária**. Curitiba: 2010, p. 109

²³ANDRADE, Manuel da Costa; DIAS, Jorge de Figueiredo. Problemática Geral das Infrações contra a Economia. In: PODOVAL, Roberto (org). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000 p. 68.

restritivas da concorrência, destruição ou danificação, violação de normas fiscais e aduaneiras, etc, possam, com mais ou menos propriedade, incluir-se no Direito Penal Econômico.

Dentro dessa perspectiva, percebe-se que as normas incriminadoras de condutas que atentam contra as normas reguladoras das relações jurídico-tributárias, podem ser incluídas no âmbito do chamado Direito Penal Econômico e, desta forma, como ele, é passível de inúmeras críticas. Assim, adiante, far-se-á alguns comentários atinentes ao Direito Penal Tributário, enquanto conjunto de normas que incriminam condutas evasivo-fiscais.

1.4 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

1.4.1 Breve histórico do Direito Penal Tributário

Maximiliano Roberto Ernesto Fuhrer²⁴ assegura que a história do Direito Penal Tributário é revelação da história das punições impostas ao dominado pelo dominante, em decorrência da ausência ou da deficiência da homenagem devida.

Pode-se dizer, que o surgimento da tributação é anterior à idéia de Estado. Os povos antigos, organizados em suas tribos, para fazer face às despesas necessárias para as suas manutenções, utilizavam-se das mais variadas formas de retirada de riquezas dos integrantes de sua comunidade ou ainda de outros povos.

De acordo com Kiyoshi Harada²⁵, com o surgimento do Estado, para que este pudesse perseguir os seus objetivos primordiais, necessário que adquirisse recursos; sendo que, para tal desiderato, valia-se de vários métodos universalmente conhecidos, tais como: guerras de conquistas, extorsões de outros povos, doações voluntárias, exigência de empréstimos, imposição de penalidades, etc.

Segundo este autor, todos esses métodos de obtenção de receitas eram tidos como tributos.

²⁴FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: 2010, p. 21.

²⁵HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 52

Maximiliano Roberto Ernesto Furher²⁶ aponta que foi em Roma, onde surgiu a primeira regra clara e formal de Direito Penal Tributário. Lá o cidadão romano que se omitisse ou prestasse informações pessoais falsas por ocasião do censo estava sujeito a um castigo imposto pelo cônsul e esta pena poderia incidir sobre o seu corpo ou a sua vida.

No período medieval, em matéria de punição pelo não pagamento de tributos, destacaram-se as práticas do Rei João Sem Terra. Como assevera o autor acima, com os cofres vazios, em função do financiamento da campanha contra a França, João fez jus à sua fama de cruel, adotando práticas fiscais cada vez mais selvagens, com prisões e confiscos arbitrários. As práticas do rei inglês, ensejaram uma revolta dos barões, que o forçaram a assinar e jurar a Magna Carta de 1.215, limitando o poder real e dando garantias aos nobres, diante à sanha arrecadatória do “governo”.

A Magna Carta, documento de extrema relevância para garantia dos direitos individuais, consignou o princípio de que nenhum tributo ou *Scutage* (resgate em dinheiro da obrigação do serviço militar) poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino²⁷.

Ainda na era medieval, pode-se citar, na Espanha, as Cortes de Leão de 1.188, que estabeleceram o princípio de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes.

Com o fim do período medieval e a incipiente formação dos Estados Modernos, a oposição às atividades do Fisco continuou a ser tratada com rigor, como um atentado à majestade, com penas cada vez mais cruéis.

Aponta Maximiliano Roberto Ernesto Furher²⁸ que na França, o governo central, precisando cada vez de mais recursos para sustentar seus gastos e as campanhas de guerra externa, aumentava os tributos sobre um contribuinte já exaurido pelos nobres e pela Igreja. Aliado a isso, houve uma crise na produção de alimentos, com a conseqüente escassez e aumento de preços.

²⁶FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: 2010, p. 25.

²⁷HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12^a. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 54.

²⁸FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: 2010, p. 34-35

Nesse período, a análise histórica demonstra que a tributação foi a causa direta ou indireta das revoluções como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, no Brasil, a Inconfidência Mineira, que teve como sustentáculo e base fundamental, a sangria econômica provocada pela metrópole por meio do aumento da derrama.

Adam Smith *apud* Hector Villegas²⁹ chegou a afirmar, em sua época, que a evasão serviria para “evitar ao contribuinte a injustiça de impostos prejudiciais à sua atividade econômica”.

Diante da excessiva, e muitas vezes, desnecessária tributação, é natural que o contribuinte se oponha ao pagamento compulsório do tributo.

É nesse sentido que o Estado, visando a inibir a prática de condutas que busquem o não pagamento dos tributos, usa do seu poder legiferante, editando normas de cunho penal, que incriminam condutas tendentes à evasão fiscal.

1.4.2 Direito Penal Tributário no Brasil: evolução legislativa

No Brasil, como se sabe, inicialmente, as regras utilizadas eram importadas, em sua integralidade, de Portugal. Segundo Herman Lott³⁰ as Ordenações Filipinas, diploma legal que não previa o princípio da reserva legal, tratava de maneira não sistemática das condutas que, analogamente, correspondem ao que hoje está tipificado no art. 334³¹ do Código Penal Brasileiro (o crime de contrabando ou descaminho).

²⁹VILLEGAS, Hector. **Direito penal tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p.20

³⁰LOTT, Herman. **Crimes contra a ordem tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7º, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3054>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

³¹Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena - reclusão, de um a quatro anos.

§ 1º - Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho; (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

Sustenta o autor acima, que na época das Ordenações, era estabelecido que certas coisas não poderiam ser levadas para fora do Reino, sem que houvesse a autorização prévia do Monarca. Registre-se que a licença exarada pelo Rei custava ao cidadão o pagamento de duas dízimas, o que correspondia ao Quinto. A pena impingida para quem cometesse tal infração era o perdimento dos bens, sendo que a metade do seu valor, ficaria para quem denunciasse, ficando a outra metade para o Reino.

Conforme Pierangeli *apud* Herman Lott³², o Marques de Pombal, primeiro ministro de Dom José I, na década de 1.760, reformulando a legislação, instituiu, no ordenamento, o tributo, o qual denominou de “Avença”, que consistia no pagamento, ao Reino, de uma parcela da produção agrícola e industrial.

Nesse período, assegura, ainda, Herman Lott³³, que não havia a necessidade de criminalizar determinadas condutas, visto que, pela inexistência do princípio da reserva legal, acabava por prevalecer, sempre, a vontade do Rei.

Sustenta o mesmo autor, que no Código Penal do Império, que trouxe o princípio da reserva legal, estabelecendo que a conduta criminosa deveria estar prevista em lei, foram instituídos os crimes contra o “Thesouro”. Em seu art. 177 foi considerado crime importar ou exportar gêneros ou mercadorias proibidas; ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação ou exportação. A reprimenda penal para quem cometesse tal infração seria a perda das mercadorias ou gêneros, e multa correspondente à metade dos valores de tais mercadorias ou gêneros.

Ainda segundo o mesmo autor, o primeiro Código Criminal da República, instituído sob a influência Ruy Barbosa, em seu Título VII, trouxe os crimes contra a Fazenda Pública, tipificando no art. 265 o ilícito de contrabando; que consistia em

d) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

§ 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

³²LOTT, Herman. **Crimes contra a ordem tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7º, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3054>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

³³LOTT, Herman. **Crimes contra a ordem tributária**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7º, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3054>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

importar ou exportar, gêneros ou mercadorias proibidas; evitar no todo ou em parte o pagamento dos direitos e impostos estabelecidos sobre a entrada, saída e consumo de mercadorias, e por qualquer modo iludir ou defraudar esse pagamento.

O Decreto 22.213/32, conforme o autor acima, instituindo a Consolidação das Leis Penais, tratou, da mesma forma que o Código Penal da República, do crime de contrabando. Entretanto, agregou novas condutas ao tipo penal. Na verdade, a inclusão dessas novas condutas, nada mais foi do que a incorporação de tipos penais constantes em leis penais esparsas, tais como os previstos no art. 4º da Lei 123/1892, do art. 1º do Decreto 1425-B/1905 e do art. 56 da Lei 4.440/1921.

Conforme afirma Igor Tenório³⁴, o Código Penal de 1940, ainda em vigor, quando de sua promulgação, enumerou vários crimes de interesse fiscal. Contudo, a figura penal mais importante foi o crime de contrabando ou descaminho, tipificado no art. 334. O dispositivo estabeleceu ser crime exportar ou importar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.

Assegura o escritor acima, que o Código Penal de 40 enumerou outras figuras penais tributárias, tais como a falsificação de estampilha (art. 293), os crimes praticados por funcionários públicos, estabelecidos nos artigos 325, 316, 319, 299, 318, 301 e 305 e, ainda, os crimes praticados por contribuintes, previstos nos artigos 171, VI, 172, 298, 205, 330, 329, 331, 333 e 179.

Conforme assegura Juary Silva³⁵, no Brasil, a legislação penal tributária, surgiu com maior força - porque como dito, desde os tempos da monarquia, existia previsão de punição de condutas tendentes ao não pagamento dos tributos - com o movimento de exacerbação do Estado e de sua maior interveniência no domínio econômico.

Com a revolução de 30 e o desenvolvimento impulsionado por esse governo, o país foi progressivamente se tornando industrializado e urbano, o que levou o surgimento de um sistema tributário tecnicamente mais avançado, no intuito de aumentar a receita estatal.

³⁴ TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 37.

³⁵ SILVA, Juary. **Elementos do direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, 68.

Assegura o doutrinador acima que, na medida em que o sistema tributário crescia e, conseqüentemente, o peso dos tributos sobre os cidadãos, foi aumentando as condutas tendentes a afastar o pagamento compulsório do tributo. No mesmo sentido, ganhou força a resistência natural dos contribuintes ao pagamento dessas exações fiscais.

Nesse sentido, visando a coibir as fraudes, e a aumentar a coercitividade no pagamento dos tributos, sustenta ainda o mesmo autor, que em 1965, o legislador, de maneira inédita, tratou de forma sistemática, através da Lei 4.729, dos crimes tributários. O argumento utilizado para a edição desta Lei foi o da necessidade de reestruturar o mecanismo fiscal da União e ordenar o sistema tributário nacional.

Assim, pode-se dizer que, com a Lei 4.729/65 o ordenamento jurídico brasileiro passou, pela primeira vez, a tratar, de forma sistemática, do Direito Penal Tributário. Sendo assim, torna-se importante tecer breves comentários a respeito desse diploma normativo.

1.4.2.1 A Lei 4.729/65 que instituiu os crimes de sonegação fiscal

Na Lei 4.729/65 os ilícitos, que outrora eram considerados meramente administrativos, tornaram-se crimes de sonegação fiscal. Com isso, pretendia-se corrigir um vazio existente na legislação.

Lídia Maria Lopes Ribas³⁶ diz que na época, o país atravessava uma fase extremamente turbulenta com a quebra do regime constitucional, provocada pelo golpe militar de 64.

O governo fardado tinha como objetivo aumentar a arrecadação, para fazer frente aos gastos com reformas sociais, a fim de justificar a tomada sorrateira do Poder.

Assegura, ainda, a doutrinadora, que o governo militar imaginava que a criminalização de fatos econômicos, poderia influir no espírito da população respeitante das leis, aumentando, assim, a receita.

³⁶RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004.

Entretanto, conforme a mesma autora, a realidade demonstrou que a tendência ao desinteresse pela coisa pública, aliada ao grande desvio de rendas públicas, fez com que a população entendesse que o governo não merecia arrecadar, porque aplica mal o produto da arrecadação, além do que, quem se omitia ao cumprimento da obrigação tributária, em virtude da complexidade da legislação e pelas discussões que são infundáveis no âmbito judicial, acabava auferindo vantagens com a aplicação, em outras atividades, dos valores sonegados.

De fato, sabe-se que o Direito Penal, como *ultima ratio*, apenas deve ser empregado naquelas ocasiões em que outro ramo do direito não esteja apto a solucionar determinado conflito de interesses surgidos no seio da coletividade. A utilização do Direito Penal, pelo governo da época, mostrou-se ineficaz.

A Lei em análise, promulgada no governo do então presidente-general Castello Branco, trouxe uma série de condutas tipificadas como sonegação fiscal. Tais condutas estavam dispostas nos cinco incisos do artigo primeiro³⁷ da Lei n.4.729/65.

O **inciso primeiro** assegurava que prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deve ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do

³⁷Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. [\(Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969\)](#)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei, caracterizava o ilícito penal.

O **inciso segundo**, asseverava ser sonegação fiscal, inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública.

Por seu turno, o **inciso terceiro** dispunha configurar o crime, a alteração de faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis, com o propósito de fraudar a Fazenda Pública.

O **inciso quarto**, assegurava ser sonegação, fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública.

Por fim, o **inciso quinto**, que foi incluído pela Lei 5.569/69, estabelecia que exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do Imposto sobre a Renda como incentivo fiscal, consistia crime.

A pena aplicada para o contribuinte que praticasse qualquer das condutas acima declinadas, era de detenção, de 06 (seis) meses a 02 (dois) anos e uma multa correspondente de duas a cinco vezes o valor do tributo sonegado.

O **parágrafo primeiro do artigo primeiro** e, sobretudo, o **artigo segundo da referida Lei**³⁸, demonstravam, claramente, o propósito arrecadador do referido diploma legal. Com efeito, o parágrafo primeiro, estabelecia que, caso o sonegador fosse primário, a pena de detenção seria substituída por uma multa de dez vezes o valor sonegado.

Por seu turno, o artigo segundo, que veio a ser revogado posteriormente pela Lei 8.383/91, assegurava que o agente que promovesse o recolhimento do tributo antes do início, na esfera administrativa, da ação fiscal, teria extinta a sua punibilidade para o crime de sonegação fiscal.

³⁸Art 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.

A Lei em comento, visando a coibir atuação dos agentes públicos que, de forma direta ou indireta, cometiam as condutas acima descritas, estabeleceu algumas majorantes nos parágrafos segundo e terceiro do artigo primeiro.

De fato, apregoava o parágrafo segundo que o agente que cometesse o crime se prevalecendo do cargo que exerce, teria sua pena aumentada da sexta parte. Já o parágrafo terceiro, cuidava da participação dos agentes do fisco, estabelecendo que os responsáveis pelo lançamento e fiscalização de tributos, que cometessem o crime de sonegação fiscal, teriam a pena aumentada em um terço; sendo que em tais casos, além da punição penal, seria obrigatória a instauração do procedimento administrativo para punição, também, na esfera administrativa.

A Lei 4.729/65 ainda alterou o Código Penal de 1940, especificamente em seu artigo 334, dispositivo que cuida do crime de contrabando e descaminho, estando ainda em vigor atualmente.

Conforme já dito, o escopo único do referido diploma legal foi sistematizar as normas que até então tratavam dos ilícitos penais tributários de forma esparsa, a fim de aumentar a arrecadação para que houvesse um maior investimento nas áreas sociais, tudo com o propósito de justificar a tomada do poder pelos militares.

Tanto tal fato é verdade, que como já registrado, o próprio legislador, estabeleceu que, aquele que pagasse o tributo, em uma determinada época, não poderia ser processado, nem muito menos punido por crime de sonegação fiscal, tendo em vista que o adimplemento do *quantum* sonegado seria um causa extintiva da punibilidade.

Igor Tenório³⁹ elaborou uma resenha da legislação penal tributária adotada pelo governo militar, entre os anos de 1965 a 1969. Nela se percebe mais de 45 (quarenta e cinco) diplomas legais que trataram de forma direta e indireta sobre matéria penal tributária. Permite-se, adiante, apontar algumas dos principais diplomas normativos trazidos pelo doutrinador, surgidos nesse período.

Como marco inicial se tem a Lei 4.729/65 que, como consignado, transformou os ilícitos meramente administrativos em crimes de sonegação fiscal.

³⁹TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973, p. 74.

Em 29.11.1965 foi publicada a Lei 4.862 que, alterando a legislação sobre o Imposto de Renda, positivou em seu artigo 50, uma hipótese penal contra servidor público, além de acrescentar um parágrafo único ao artigo nono da Lei 4.729/65.

No dia 17.12.1965 foi publicada a Lei 4.097, que cuidava sobre o uso de cofres de cargas nos transportes de mercadorias, classificando, em seu artigo oitavo como crime de contrabando ou descaminho, a violação dos elementos de segurança do cofre.

O Código Tributário Nacional, Lei 5.172 foi publicado em 25.10.1966, em seu bojo, trouxe disposições sobre infrações penais tributária, especificamente em seus artigos 136 e 137.

Já em 14.03.67 foi instituído o Decreto – Lei 60.501/67, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, e que, em seu artigo 347, estabeleceu hipóteses penais de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária.

Conforme se percebe, durante o governo revolucionário, a legislação penal tributária foi abundante, o que reforça a tese, outrora disposta, de que o intuito do “governo fardado” era justamente angariar cada vez mais recursos junto à população.

Entretanto, para tal desiderato, não utilizava de artifícios legítimos, ou seja, não demonstrava aos cidadãos que pagar tributos contribuía para o crescimento do país, ou para o aperfeiçoamento dos serviços públicos. De acordo com Lídia Maria Lopes Ribas⁴⁰ não o faziam dessa maneira, pois não tinham subsídios para comprovar tais alegações, uma vez que nunca contribuíram para o crescimento do país, nem nunca aperfeiçoaram os serviços públicos.

Desta forma, a única maneira de fazer com que os contribuintes pagassem os tributos, para que os militares pudessem fazer face as suas obras faraônicas, era através da força, do medo, assegurando que, o não recolhimento dos tributos aos cofres públicos, poderia levar os particulares à prisão.

Após a queda do governo militar e a promulgação da atual Constituição que, dentre um dos seus mandamentos tributários, estabeleceu a proibição de tributos com efeitos de confisco, surgiu no Brasil um diploma normativo que, buscando conferir maior coercitividade na obrigação no pagamento dos tributos, aumentou a reprimenda

⁴⁰RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 78.

penal para aqueles que tentam se livrar dos tentáculos do Fisco. Surgia, assim, a Lei 8.137/90.

1.4.2.2 A lei 8.137/90 que criou os crimes tributários

Segundo Lídia Maria Lopes Ribas⁴¹, surgida no governo do então presidente Fernando Collor, a Lei 8.137/90 cuidou, em grande parte, das condutas contempladas pela Lei 4.729/65, sendo que aumentou e muito a penalidade para aqueles que praticassem as condutas tipificadas.

Com efeito, o preceito secundário dos tipos foi majorado pelo legislador, mostrando-se, assim, a maior punição para os que praticarem as condutas descritas no preceito primário dos tipos penais.

Não obstante ter sido batizada pelos doutrinadores como sendo a “*Lei dos Crimes Tributários*”, na realidade, o escopo do referido diploma normativo era, além de estabelecer os ilícitos fiscais, tratar dos crimes contra o sistema econômico e relações de consumo.

Como a finalidade da presente dissertação é analisar os ilícitos penais tributários, analisar-se-á, aqui, unicamente as figuras típicas tributárias.

Patrícia Schoerpf⁴² registra que o objetivo do citado diploma normativo, volta-se para o pagamento integral da exação fiscal, já que o bem juridicamente tutelado pelo ilícito penal tributário é justamente o patrimônio. Há, assim, o interesse patrimonial do Estado, e a criminalização por dívida tributária ocorre através dos tipos penais tributários, esculpidos na própria Lei 8.137/90.

Na referida lei, os ilícitos penais tributários estão previstos primordialmente nos artigos primeiro e segundo.

⁴¹RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 80.

⁴²SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 48.

1.4.2.2.1 Art. 1º da Lei 8.137/90⁴³

O artigo primeiro da Lei 8.137/90, em seu *caput*, assegura constituir crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório.

Da mera interpretação gramatical de referido dispositivo, conclui-se, claramente, que constitui crime tributário a supressão ou a redução de tributo ou contribuição social e acessórios, mediante as condutas previstas nos incisos I a V. No mesmo norte, verifica-se que os verbos nucleares do tipo são suprimir e reduzir.

Registre-se, de antemão, que a definição de suprimir não se confunde com a de reduzir tributo. Andreas Eisele⁴⁴ assegura que a supressão é a evasão total, consistente no não pagamento do que é devido, ou seja, a ocultação do tributo mediante a conduta omissiva de não prestar o que deve ser pago. Já a redução consiste na supressão parcial, ou a minoração do montante a ser pago, é, pois, o pagamento parcial.

Por seu turno, Lídia Maria Lopes Ribas assevera que suprimir indica a manifestação de intenção ou ação do agente, em não pagar qualquer importância referente a tributo, contribuição social ou acessório.

Feitas essas considerações sobre os verbos nucleares, cumpre analisar as condutas estabelecidas nos incisos do artigo primeiro. De fato, tal dispositivo possui cinco incisos e um parágrafo.

⁴³Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: ([Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000](#))

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.

⁴⁴ EISELE, Andréas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 78.

O **inciso primeiro** tipifica como crime fiscal, a omissão de informações às autoridades fazendárias ou a prestação de informações falsas. Como observa Patrícia Schoerpf⁴⁵, em tal dispositivo, vê-se claramente uma conduta omissiva e comissiva, em virtude de o sujeito passivo, no primeiro caso, deixar de prestar as informações ao fisco, e no segundo fazer declaração inverídica ou adulterada, com o escopo de suprimir ou reduzir tributo.

Samuel Monteiro⁴⁶ defende que a informação omitida, deverá dizer respeito a aspecto contábil, fiscal, econômico ou financeiro, de interesse da autoridade fiscal ou previdenciária, previsto no campo da Lei Tributária, sob a administração ou fiscalização da autoridade.

Juary Silva⁴⁷ assegura que, na conduta omissiva, o dever de informação deve ser oriundo de Lei, assim como a informação omitida deve estar relacionada com a constituição da obrigação tributária e, ainda, ser de relevância e suficiente à supressão ou redução de tributos.

Saliente-se que o dispositivo em análise estabelece duas modalidades de falsidade ideológica. Roberto dos Santos Ferreira⁴⁸ reverbera que o tipo objetivo ora sob comento prevê duas modalidades de falsidade ideológica: a) omitir informação (conduta omissiva); b) prestar declaração falsa (comissiva). Na forma omissiva, o agente, violando um dever jurídico, silencia, não menciona informação que por lei devia prestar. Na comissiva, ao contrário, o agente presta informação, mas faz declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita. Em ambas as hipóteses, é indispensável que a falsidade seja capaz de enganar e tenha por objeto fato relevante do ponto de vista tributário e, ainda, enseje a supressão ou redução do tributo, contribuição social e qualquer acessório.

O **inciso segundo** do artigo primeiro da Lei 8.137/90 reza que constitui crime contra a ordem tributária, a supressão ou redução do tributo mediante a conduta de

⁴⁵SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 55.

⁴⁶MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. 2ª ed. São Paulo: Hemus, 1994, 56.

⁴⁷SILVA, Juary C. **Elementos do direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 98.

⁴⁸FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 67.

fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

A primeira parte do tipo descreve a conduta comissiva de quem insere elementos inexatos em documento ou livro exigido pela lei fiscal. A segunda parte, por seu turno, prevê a conduta omissiva, consistente na omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal.

O **inciso terceiro**, tipificou a conduta daquele que falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. Aqui, segundo Rui Stoco⁴⁹, o agente falsifica ou altera materialmente o documento, objetivando a supressão ou a redução do tributo.

Juary Silva⁵⁰ assegura que em referido inciso, o tipo legal é a conjunção da sonegação fiscal do artigo primeiro, *caput*, aliada à falsidade documental de operações tributáveis.

O **inciso quarto** positivou a conduta de elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato. Lídia Maria Lopes Ribas⁵¹ sustenta que o tipo em referência, consagrou cinco modalidades de delitos, exemplifica a tipificação, com a situação das chamadas “notas fiscais frias”, ou seja, por meio da existência de uma empresa “fantasma”, que simula operações com empresas reais, que, por sua vez, escrituram tais notas, representando mercadorias adquiridas para diminuir o montante do IPI e do ICMS, tendo em vista a não cumulatividade de tais impostos.

Por fim, tem-se o **inciso quinto** que previu a conduta de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

⁴⁹STOCO, Rui; FRANCO, Alberto Silva (Orgs). **Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial**. 7ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, Vol. 1, p. 168.

⁵⁰SILVA, Juary C. **Elementos do direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 102.

⁵¹RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 95.

Como observa Patrícia Schoerpf⁵², tais formas de evasão fiscal estabelecidas no inciso quinto são as mais usuais. De fato, com a não emissão de nota fiscal, não há registro de operação efetivamente ocorrida nos livros comerciais e, conseqüentemente, não há pagamento do tributo, burlando, assim, a fiscalização.

Por derradeiro, quanto à reprimenda penal, verifica-se que o preceito secundário do tipo penal em análise, previu que a pena para todos os cinco tipos de infração analisados, é de reclusão, de dois a cinco anos, aplicando-se, cumulativamente, a pena de multa.

Paulo José da Costa Júnior e Zelmo Denari⁵³ sustentam que, caso o agente não consiga atingir o fim colimado, consistente na supressão ou redução dos tributos ou contribuições sociais, iniciada qualquer das trajetórias criminosas descritas nos cinco incisos, a pena deverá ser reduzida, de um a dois terços, de acordo com o contido no art. 14 do Código Penal, caracterizando-se, assim, a forma tentada.

Analisado o artigo primeiro, cumpre verificar a tipificação penal tributária prevista no artigo segundo.

1.4.2.2.2. Art. 2º da Lei 8.137/90⁵⁴

O artigo segundo, logo em seu *caput*, encerra linguagem que vem causando certa confusão no âmbito doutrinário e jurisprudencial, **quanto à natureza do crime estabelecido em tal dispositivo.**

⁵²SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais.** 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 58.

⁵³COSTA JR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 76.

⁵⁴ 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.

O legislador, em uma demonstração de desapego a melhor técnica legislativa, assegurou no *caput* que “*constitui crime da mesma natureza*”.

De fato, não há que se discutir sobre a má técnica legislativa empregada pelo legislador na construção do *caput* desse artigo. Pela sua mera interpretação gramatical, quer parecer que a natureza jurídica desse ilícito penal é de crime material.

Entretanto, a primeira impressão não merece prosperar. Na verdade, a intenção do legislador foi sustentar que os crimes do dispositivo em referência, são de natureza tributária, tal qual o estabelecido no artigo primeiro. Essa é a explicação mais plausível para a expressão do *caput*.

De fato, dispõe a cabeça do artigo, que constitui crime da mesma natureza do que o estabelecido no artigo anterior (art. 1º) a prática das condutas estabelecidas nos cinco incisos. Entretanto, cuida-se apenas de uma aparência provocada pela confusa técnica legislativa.

Na realidade, ao contrário do art. 1º, os crimes estabelecidos no dispositivo em questão são de natureza formal, exigindo para a sua consumação apenas uma das condutas previstas nos incisos.

Lídia Maria Lopes Ribas⁵⁵, analisando o artigo, estabelece que, “como os demais crimes formais, não reivindicam o resultado para o seu aperfeiçoamento as condutas contidas nos incisos do art. 2º.”

Por sua vez, Patrícia Schoerpf⁵⁶ ao analisar as duas correntes sobre o assunto, estabeleceu que:

Cotejando as análises efetuadas pelos doutrinadores, é preciso afastar o entendimento de Ferreira, analisando, por outro lado, o entendimento de Lovatto e Juary, visto que o art. 2º, por ser crime formal, não exige o resultado naturalístico, diferentemente do que ocorre no art. 1º, em que as condutas previstas nos seus incisos estão atreladas aos verbos nucleares “suprimir ou reduzir” do *caput*.

⁵⁵RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 93.

⁵⁶SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 171.

Dessa forma, constata-se que os crimes previstos no artigo em tela são formais, não sendo necessário, para a sua consumação, que haja o resultado supressão ou redução de tributos, contribuições ou acessórios.

Feitas essas breves ponderações, cumpre analisar os incisos do art. 2º.

O **inciso primeiro** assegura que constitui crime fiscal, 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. A conduta central do tipo *sub examine* é o emprego de fraude, para se eximir do pagamento do tributo.

Por sua vez, a conduta descrita no **inciso segundo** consiste em 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. Referido dispositivo encerra um caso de apropriação indébita.

O **inciso terceiro** estabelece ser ilícito penal fiscal, 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. Referido dispositivo, segundo Patrícia Schoerpf⁵⁷, assemelha-se bastante com o inciso quinto do artigo primeiro da lei 4.729/65, tendo como única diferença o fato de que na Lei anterior, tratava-se apenas de imposto, enquanto que, no inciso em questão, abarca-se todo e qualquer tributo.

Já a quarta conduta, **inciso quarto**, estabelece que, deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento, configura-se crime tributário. O incentivo fiscal possui larga aplicação no Brasil. Desta forma, o dispositivo em comento objetiva justamente coibir a aplicação desvirtuada dos referidos incentivos, oferecidos pelos poderes públicos.

Por derradeiro, tem-se a conduta descrita no último inciso do artigo segundo que consiste em 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. O fim do dispositivo em tela é evitar as

⁵⁷SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária**: aspectos constitucionais, tributários e penais. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2007, p. 173.

condutas de emprego incorreto da informática, evitando-se a utilização maliciosa de programas de processamento de dados.

Para todas as condutas do artigo segundo acima apontadas é imputada uma pena de detenção, de 06 (seis) meses a 02 (dois) anos e multa. Mostra-se, assim, bem menos rigorosa do que a penalidade imposta para os delitos componentes do artigo primeiro, sendo, portanto, do Juizado Especial Criminal a competência para processamento e julgamento dos crimes estatuídos em tal artigo, aplicando-se, dessa forma, todos os institutos despenalizadores previstos na Lei 9.099/95, como a transação penal e suspensão condicional do processo, caso presentes os demais pressupostos para a aplicação.

1.4.2.2.3 Art. 3º da Lei 8.137/90⁵⁸

Encerrando os crimes de natureza tributária, a Lei 8.137/90 estabeleceu, em seu **artigo terceiro**, os crimes praticados por funcionários públicos.

Tal dispositivo possui três incisos, estabelecendo determinadas condutas que constituem crime funcional contra a ordem tributária.

Pela dicção do artigo em comento, verifica-se que o rol de incisos é meramente exemplificativo, vez que outras condutas estabelecidas do Código Penal, especificamente no Título XI, Capítulo I, configuram crimes da mesma natureza.

O **inciso primeiro** do artigo terceiro estabelece ser crime funcional, extravaiar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social.

⁵⁸Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extravaiar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Por seu turno, o **inciso segundo** tipifica como crime, a conduta do funcionário público de exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou, antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

Para tais condutas, o legislador estabeleceu uma reprimenda penal robusta de reclusão, de 03 (três) a 08 (oito) anos e multa.

Por fim, o **inciso terceiro** reza que se tipifica o crime, patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Tal dispositivo pune a advocacia administrativa já tipificada como ilícito penal no art. 321 do Estatuto Penal brasileiro; sendo que no caso do inciso em dissertação, o interesse privado é patrocinado apenas perante a administração fazendária.

A pena para o funcionário fazendário que praticar a conduta é de reclusão, de 01 (um) a 04 (quatro) anos, e multa cumulativamente. Verifica-se, assim, que a pena aqui estabelecida é mais severa do que a fixada no Código Penal.

Analizadas as Leis 8.137/90 e 4.729/65, cumpre abarcar adiante, alguns diplomas normativos que têm, em seu bojo, normas de cunho penal tributário, sobretudo porque trazem regras que ensejam a extinção da punibilidade nos casos de pagamento e/ou parcelamento do crédito tributário.

1.4.2.3 Art. 14 da Lei 8.137/90⁵⁹

A própria Lei 8.137/90 que trata dos crimes contra a ordem tributária, trouxe, quando de sua edição, dispositivo que estabelecia causa extintiva da punibilidade.

O art. 14, da referida Lei, estabelecia que se extingue a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º, quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessório, antes do recebimento da denúncia.

Esse dispositivo, em 1991, foi revogado pelo art. 98 da Lei 8.383/91.

⁵⁹Art. 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.

Assim, a partir de 1991, o pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, deixou de ser causa de extinção da punibilidade dos crimes previstos na Lei 8.137/90.

1.4.2.4 A Lei 9.249/95 que estabeleceu causa de extinção da punibilidade

A Lei 9.249/95, instituída no período do então presidente Fernando Henrique Cardoso, teve como motivação primordial alterar a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como, da contribuição social sobre o lucro líquido.

Entretanto, em seu art. 34⁶⁰, revigorou a causa de extinção da punibilidade prevista no art. 14 da Lei 8.137/90.

O referido dispositivo estabeleceu que será extinta a punibilidade do agente que supostamente tenha cometido um 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 aquele promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Perceba-se, portanto, que o dispositivo legal estabelecia a necessidade do pagamento do tributo ou contribuição social e dos acessórios.

Contudo, como registram Gamil Foppel e Rafael de Sá Santana⁶¹, a disciplina dos efeitos do pagamento do tributo relativa à ação penal, estabelecida no art. 34 da Lei 9.249/95, acabou sendo estendida, acertadamente, ao parcelamento da dívida tributária.

De fato, o Superior Tribunal de Justiça⁶² acabou por fixar o entendimento de que, mesmo com a realização do parcelamento, antes do recebimento da denúncia, deveria ser reconhecida a extinção da punibilidade.

⁶⁰ 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

⁶¹ FOPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários: legislação penal especial e homenagem a Raul Chaves**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 131.

⁶² CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO. I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os

Luiz Flávio Gomes⁶³, analisando essa decisão do STJ, disse que os principais argumentos para a fixação do entendimento de que também o parcelamento realizado antes do recebimento da denúncia extingue a punibilidade do agente, foram os seguintes:

- (a) o pagamento tem o mesmo valor jurídico do parcelamento;
- (b) o parcelamento cria nova obrigação e extingue a anterior;
- (c) há novação da dívida;
- (d) a transação entre as partes altera a relação jurídica e retira seu conteúdo criminal;
- (e) o Estado dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para cobrar essa dívida;
- (f) a negociação envolve sanções para o caso de descumprimento da obrigação;
- (g) o inadimplemento das parcelas deve ser resolvido pelo juízo apropriado;
- (h) o parcelamento extingue a dívida anterior, surgindo uma nova;
- (i) o Direito Penal não deve se preocupar com atos que não sejam relevantemente anti-sociais.

Assim, em suma, o STJ, aplicando-se analogicamente o art. 34 da Lei 9.249/95, fixou o entendimento de que o parcelamento do débito, nos casos dos crimes tributários, feito antes do recebimento da denúncia, também enseja a extinção da punibilidade.

1.4.2.5 Lei 9.964/00 institui o programa de recuperação fiscal

A Lei 9.964/00 institui um programa de recuperação fiscal, destinado a regularizar os créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

pacientes. (Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 11.598. Relator: Min. Gilson Dipp. Julgamento 08/05/2002. **DJ 02/09/2002.**)

⁶³GOMES, Luiz Flávio. **Crimes tributários e previdenciários: para STJ, o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador.** Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3067>>. Acesso em: 21 dez. 2010.

O art. 15⁶⁴ da Lei em comento, trouxe uma norma de cunho penal tributário, assegurando que fica suspensa a pretensão punitiva do Estado, no que tange aos crimes estabelecidos nos artigos primeiro e segundo da Lei nº 8.137/90, durante o lapso temporal em que a pessoa jurídica relacionada com o suposto agente dos aludidos crimes, estiver incluída no REFIS instituído pela Lei em tela, ressaltando que a aderência ao refinanciamento tem que ter ocorrido antes do recebimento da denúncia ministerial.

O parágrafo primeiro do art. 15, assegura que, durante o período em que a pretensão punitiva estatal estiver suspensa, pela incidência da norma em análise, não fluirá a prescrição da pretensão punitiva.

Por seu turno, o parágrafo terceiro do artigo acima mencionado, assegura que o pagamento integral dos débitos originários que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do agente pelos crimes referidos no artigo em análise.

Percebe-se, portanto, que a intenção do legislador, com essa previsão no art. 15 da Lei 9.964/00, foi superar o entendimento que se fixou a partir das decisões do STJ no sentido de que, o mero parcelamento, antes do recebimento da denúncia, ensejava a extinção da punibilidade tal como o próprio pagamento.

Ou seja, o art. 15, ora analisado, superou o entendimento que se estabeleceu no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ao determinar que, o parcelamento, realizado antes do recebimento da denúncia, não é causa de extinção da punibilidade,

⁶⁴ Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos [arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e no [art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

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

mas, apenas, ensejava a suspensão da pretensão punitiva do Estado enquanto o agente estiver pagando o seu parcelamento.

1.4.2.6 Lei 10.684/03 que prevê a suspensão da pretensão punitiva, pelo parcelamento e a extinção da punibilidade pelo pagamento

A Lei 10.684/03 instituiu o denominado PAES, programa de parcelamento especial de débitos tributários. Deve-se registrar, no entanto, que a doutrina tem se referido ao referido programa como “REFIS II” ou “Novo REFIS”.

O citado diploma legal, assegurou, em seu artigo 9º⁶⁵ que, fica suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos primeiro e segundo da Lei nº. 8.137/90, e nos arts. 168 A e 337 A do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica, relacionada com o agente dos aludidos crimes, estiver incluída no regime de parcelamento.

Este dispositivo ainda trouxe uma causa suspensiva da prescrição, estabelecendo que ela não fluirá, enquanto estiver suspensa a pretensão punitiva, em virtude da inclusão no parcelamento.

Por derradeiro, ratificando o que havia sido disposto na Lei 9.249/95, o parágrafo segundo do artigo 9º discorre que o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, extingue a punibilidade do agente.

Falando acerca da inovação trazida pela Lei em análise, Heloísa Estellita Salomão⁶⁶ disse ser importante destacar uma mudança na nova disciplina: o marco temporal do recebimento da denúncia é suprimido como limite para os efeitos sobre a punibilidade (suspensão ou extinção) do parcelamento ou do pagamento. Não há mais marco temporal.

⁶⁵ **Art. 9º** É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

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

⁶⁶ ESTELLITA, Heloisa. *Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei n. 10.684/03*. **Boletim IBCCRIM**. São Paulo, v.11, n.130, p. 2-3, set. 2003.

Abordando o tema Rafael Mafei Rabelo Queiroz⁶⁷ assegura que a diferença da Lei do PAES está no fato de ela não haver fixado limite temporal para adesão ao parcelamento, em relação à ação penal. Ou seja, não está posto que a adesão tem que ser formalizada até o recebimento da denúncia. Assim, passou-se a entender que, enquanto houvesse pretensão punitiva a ser suspensa (é dizer, até o trânsito em julgado da sentença condenatória), a adesão ao programa de parcelamento implicaria suspensão da pretensão punitiva e o pagamento integral do débito, a extinção da punibilidade do agente.

De fato, a Lei 10.684/03 não fixou mais um limite temporal para fins de extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento. Em outras palavras, o pagamento ou parcelamento poderão ser feitos antes ou depois do oferecimento da denúncia e mesmo durante o processo, e, como consequência, haverá, nos casos de pagamento, a extinção da punibilidade e, nos casos de parcelamento, a suspensão da pretensão punitiva e do estado, até que se ultime a quitação do parcelamento ensejando a extinção da punibilidade.

Avançando-se no tema quanto ao limite temporal, ousa-se, aqui, traçar a idéia de que o parcelamento e/ou pagamento podem ser realizados, inclusive, após a condenação e, também nesses casos, deve haver a extinção da punibilidade, sendo certo que esse entendimento se amolda ao princípio da intervenção mínima.

1.4.2.7 Lei 11.941/09 que estabeleceu o REFIS IV e tratou da extinção da punibilidade nos crimes tributários

No ano de 2009 o governo federal editou a Lei 11.941 que, em seus arts. 67, 68 e 69⁶⁸, tratou de normas de direito penal tributário.

⁶⁷QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos Crimes Contra a Ordem Tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (orgs). **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartin Latin, 2007, p. 143/144.

⁶⁸Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.
Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de

Como asseguram Gamil Foppel e Rafael de Sá Santana⁶⁹ os artigos 67, 68 e 69 disciplinam, em síntese, a suspensão da pretensão punitiva e a extinção da punibilidade nos crimes fiscais, adotando uma redação bastante parecida ao disposto pelo art. 9º da Lei 10.684/03.

Para os autores, percebe-se que os efeitos jurídico-penais do parcelamento e do pagamento de débitos nos delitos contra a ordem tributária permaneceu semelhante à disciplina preceituada na legislação anterior.

1.5 NOTAS CONCLUSIVAS DO CAPÍTULO

Ao longo deste primeiro capítulo, verificou-se que o fenômeno da globalização influenciou vários campos da ciência jurídica, inclusive, o Direito Penal.

A intensificação da globalização no século XX parece exigir a reformulação de vários dogmas que permeia a ciência penal clássica.

A questão que se coloca nesse novo momento é de se realmente é necessária a utilização exacerbada do Direito Penal. Como visto, teorias surgem com o propósito de defender essa expansão do Direito Penal. Porém, outras aparecem para limitá-la.

No que tange especificamente ao Direito Penal Tributário, percebe-se que a utilização do Direito Penal no âmbito das relações jurídico-tributárias, tem se dado com o objetivo de reforçar a validade da norma jurídico-tributária, que impõe as obrigações tributárias do contribuinte para com o fisco, o que revela uma aproximação do Direito Penal Tributário, com o funcionalismo sistêmico defendido por Gunther Jakobs.

E isso se dá, sobretudo, porque a legislação penal tributária, como se viu, estabelece, atualmente, que pagamento do tributo, em qualquer momento antes do

concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

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

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

⁶⁹ FOPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários: legislação penal especial e homenagem a Raul Chaves. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 142.

trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade.

CAPÍTULO II – BEM JURÍDICO PENAL, CONSTITUIÇÃO E PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA

2.1. INTRÓITO

Segundo Romulo Rhemo Palitot Braga⁷⁰ “o ponto de partida do tipo penal está no bem jurídico”. Nos dias atuais, é quase uníssono o entendimento no sentido de que a finalidade do Direito Penal é a de proteger bens jurídicos. E esse entendimento busca, justamente, limitar a ação repressiva do Estado, a fim de que o Direito Criminal não seja utilizado para outros fins, por exemplo, para servir de instrumento para que governantes se eternizem no poder político estatal.

Nesse sentido, para que o Direito Penal possa, a partir de uma visão fragmentária e de intervenção mínima, proteger bens jurídicos, deve-se buscar definir quais são, realmente, os bens jurídicos que merecem essa proteção.

Salienta Manuel da Costa Andrade⁷¹ que a impressão que a história do bem jurídico deixa transparecer é a de um processo em espiral, ao longo do qual se sucederam fenômenos de revolução no sentido de volta ao que se julgava já abandonado. Não menos vincada é a impressão de extrema liquidez e mimetismo do conceito, capaz de assumir os conteúdos e desempenhar os papéis aparentemente mais irreconciliáveis e antinômicos.

No presente capítulo, o que se busca é um referencial teórico, destinado a identificar quais são os bens jurídicos que devem ser protegidos pelo Direito Penal.

Além disso, visa-se, também, no presente capítulo, analisar o princípio da intervenção mínima, que deve orientar o legislador, o intérprete e aplicador da norma penal.

⁷⁰BRAGA, Romulo Rhemo Palitot. **Fenômeno da lavagem de dinheiro e bem jurídico protegido**. Curitiba: Juruá, p.70.

⁷¹ANDRADE, Manuel da Costa. A nova lei dos crimes contra a economia à luz do conceito de bem jurídico, in: VV.AA. **Direito Penal Econômico**. Ciclo de Estudos, CEJ, Coimbra, 1985.

Para tanto, inicialmente, vai-se realizar uma breve análise da evolução, dentro da Teoria do Delito, do conceito de bem jurídico para, após, analisar o princípio da intervenção mínima.

2.2. UMA BREVE EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO PENAL

2.2.1 O Direito Penal no período iluminista e o bem jurídico

Maria da Conceição Ferreira da Cunha⁷² assegura que direito subjetivo, danosidade social e necessidade da pena foram os pressupostos do conceito iluminista de crime.

Para a autora, o conceito de crime do iluminismo tem um viés claramente individualista e também transistemático, pré-jurídico, na medida em que os direitos subjetivos têm caráter originário, inato. Afirma a doutrinadora lusitana, que o pensamento iluminista contribuiu, de alguma forma, para que se encontrasse um conceito material de delito, o qual possui um conteúdo crítico, transistemático, embora tenha ainda contornos vagos.

Janaína Conceição Paschoal⁷³, apontando Feuerbach como tendo sido o primeiro estudioso a limitar o recurso ao Direito Penal para a proteção de um direito subjetivo, assegura que, ante as barbaridades que antecederam o Iluminismo, circunscrever a aplicação do Direito Penal à proteção de um direito subjetivo, apesar de atualmente parecer uma concepção ultrapassada, relevou significativo avanço na incessante luta de proteção do indivíduo diante do Estado.

Pondera a autora acima que, o recurso ao direito subjetivo, enquanto objeto de proteção penal, impediu que a sua aplicação pudesse se dar de forma arbitrária, desvinculada de qualquer lesão, revelando, na época, uma contraposição do Iluminismo ao arbítrio anterior.

⁷²CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 32.

⁷³PASCHOAL, Janaína Conceição. **Constituição, Criminalização e Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 26.

Luiz Régis Prado⁷⁴ aponta que o movimento iluminista determinou uma visão completamente diferente de sociedade, trazendo influências, também, para o Direito Penal. Falando acerca do Iluminismo, aponta o autor que esse período foi produto do embate de duas linhas bem distintas: o racionalismo cartesiano e o empirismo inglês. No âmbito da filosofia penal iluminista, o problema punitivo estava completamente desvinculado das preocupações éticas e religiosas.

Ainda conforme o mesmo autor, o Direito Penal desse período se expressou na doutrina jurídica privatista de Feuerbach, ou seja, na lesão de um direito subjetivo. Para Luiz Régis Prado, a concepção material de delito, como lesão de um direito subjetivo, é decorrente da teoria contratualista aplicada no âmbito do Direito Penal.

Falando ainda sobre Direito Penal no período iluminista, Maria da Conceição Ferreira da Cunha⁷⁵ assevera que, nesse período, poder-se-ia falar, ainda, na existência de um utilitarismo. Segundo a autora, se por um lado a tentativa de restrição do Direito Penal à proteção das liberdades e direitos subjetivos dos indivíduos ou da república constituía, por si só, um limite ao direito de punir, por outro, a justificação de qualquer intervenção, tendo por fundamento a defesa dessas liberdades e direitos, da sociedade, não seria suficiente. Para ela a idéia de defesa social, de danosidade social, poderia se revelar em um “pau de dois bicos”, operando como limite, mas podendo também favorecer a instrumentalização do indivíduo se não for acompanhada de outras precauções.

Por sua vez, Guilherme Gouveia de Figueiredo⁷⁶, abordando a noção de bem jurídico no período iluminista, afirma não surpreender a possibilidade de se poder encontrar no movimento iluminista – mais especificamente no chamado iluminismo criminal a que se vinculam os nomes de Beccaria, Feuerbach ou Hummel – uma preocupação em legitimar o direito penal impondo limites materiais ao poder punitivo estatal. Para esse autor, o pensamento penal demarcado pelas fronteiras do iluminismo, mesmo levando em consideração as antinomias que lhe eram inerentes,

⁷⁴PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico penal e constituição**. 4^o Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 24.

⁷⁵CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 34-36.

⁷⁶FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. **Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal**. 1^o Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008, 40.

oferece já um contributo inegável para a procura de um conteúdo material para o conceito de crime.

Seja como for – com relevo para a idéia de direito subjetivo ou de dano social -, é a partir do iluminismo que se chama a atenção para a vantagem de se recorrer a critérios materiais para a delimitação do *jus puniendi*.

2.2.2 Birnbaum e o bem jurídico penal

Aponta Guilherme Gouveia de Figueiredo⁷⁷ que, somente em momento posterior, a partir do artigo *iiber das Erfordernis einer Rechtsverletzung zum Begriff des Verbrechen* (1834) de Birnbaum, é que se inicia a história do conceito de bem jurídico. História que, longe de ser linear e dotada de uma univocidade de sentido, emprestou, ao conceito, os mais variados conteúdos.

Conforme Janaína Conceição Paschoal⁷⁸, Johann Michael Franz Birnbaum, foi o responsável por uma primeira tentativa de materializar o objeto de proteção do Direito Penal. Propôs ele que o Direito Penal não visa à proteção de direitos subjetivos, mas, sim, de bens, eis que o direito subjetivo não pode ser lesionado, sendo lesionado o objeto sobre o qual recai esse direito subjetivo.

Falando sobre Birnbaum, Luiz Régis Prado⁷⁹ aponta que, em um momento ulterior, o referido autor, introduzindo o conceito de bem no contexto jurídico-penal em substituição ao direito subjetivo, observou ser decisivo para a tutela penal a existência de um bem radicado diretamente no mundo do ser ou da realidade (objeto material), importante para a pessoa ou a coletividade e que pudesse ser lesionado pela ação delitiva.

Heloisa Estellita Salomão⁸⁰, tratando da concepção de bem jurídico penal em Birnbaum, aponta que a sua tese representa uma tentativa de superar o problema

⁷⁷FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. **Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal**. 1^o Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008, 45.

⁷⁸PASCHOAL, Janaína Conceição. **Constituição, Criminalização e Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 29.

⁷⁹PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico penal e constituição**. 4^o Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 27.

⁸⁰SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 27.

prático, criado pela concepção iluminista, que defendia o delito como sendo uma ofensa a um direito subjetivo. Segundo ela, Birnbaum traz como exemplo a situação em que perdemos algo ou fomos despojados de alguma coisa que, para nós, é um bem ao qual temos direito: este é o objeto de nosso direito e, mesmo que seja ele subtraído ou diminuído, nosso direito permanece incólume, nosso direito não se verá diminuído ou subtraído. Em outras palavras, o bem está estabelecido em relação com uma pessoa que é titular dele, constitui uma objetivação do que antes se encontrava na esfera do espiritual, isto é, dos direitos subjetivos.

Por sua vez, também analisando Birnbaum, Maria Conceição Ferreira da Cunha⁸¹ afirma que, antes de qualquer coisa, é importante registrar, que não é pacífica a existência de uma continuidade entre o conceito material de crime do Iluminismo e a primeira concepção de bem jurídico de autoria de Birnbaum.

Assegura a referida autora que, as idéias postas por Birnbaum revelam uma concepção compromissória, própria dos períodos de transição, influenciada pelas noções iluministas, mas também já influenciadas pelo positivismo que se avizinhava. Assim, não abandonando inteiramente o individualismo, o jusracionalismo e a vertente transistemática, Birnbaum abre as portas para o objetivismo, à referência sistêmico-social, ao positivismo e, assim, a uma visão intra-sistemática e acrítica.

2.2.3 O bem jurídico em Karl Binding

Para Heloisa Estelita Salomão⁸², Karl Binding representa a direção metodológica positivista na ciência jurídico-penal, reduzindo o seu estudo ao direito positivo. Segundo a mencionada doutrinadora, o método positivista, próprio das ciências naturais, foi transposto para as ciências sociais, operando a mudança do método dedutivo para o indutivo, cujo objeto deixa de ser a idéia e passa a ser a matéria. O objeto do método positivista, no que diz respeito ao Direito, passa a ser o direito positivo, tomado acriticamente como uma realidade dada, livre de todo o juízo de

⁸¹CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 41.

⁸²SALOMÃO, Heloisa Estelita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 28.

valor e de toda a especulação metajurídica ou filosófica. Portanto, segundo essa autora, para Binding, o delito era a lesão de um direito subjetivo do Estado, consubstanciado num direito de mandar e ser obedecido, desprovido, porém, de conteúdo.

Afirma Janaína Conceição Paschoal⁸³ que, para Binding, não é todo e qualquer bem que o Direito Penal deve proteger. Esse ramo do Direito deve tutelar apenas os bens que tenham relevância jurídica, isto é, os bens jurídicos.

Segundo a referida autora, Binding afirma que o bem jurídico que merece a proteção do Direito Penal, é aquele que o legislador entende relevante. É por esse motivo, que Binding pode ser considerado um precursor do funcionalismo penal, com a diferença de que, enquanto Binding defendia que o legislador, mediante a norma, cria o bem jurídico, o funcionalismo, sobretudo o de Jakobs, prescinde de qualquer bem jurídico, eis que, para Jakobs, o Direito Penal procura proteger a própria norma.

Analisando as idéias lançadas por Binding, Luiz Régis Prado⁸⁴ afirma que elas frutificaram durante o período conhecido como positivismo, sendo certo que, com Binding, surge uma dimensão formal do conceito de bem jurídico. Ainda segundo o dito autor, para Binding, o que realmente importa é a resolução legislativa de proteger juridicamente um bem.

Abordando as idéias de Binding, Guilherme Gouvêa Figueiredo⁸⁵ acentua que, sendo Binding um seguidor do mais puro positivismo, o bem jurídico teve uma função claramente intra-sistemática. Assim, não cumpriria ao jurista a eleição de quais valores devem ser criminalizados, pelo contrário, a ele (jurista) só compete tomar como um “dado” aqueles bens que o legislador autonomamente elegeu.

⁸³PASCHOAL, Janaína Conceição. **Constituição, Criminalização e Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 31-32.

⁸⁴PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico penal e constituição**. 4^o Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 27.

⁸⁵FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. **Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal**. 1^o Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008, 52.

2.2.4 O bem jurídico penal em Franz Von Liszt

De acordo com Luiz Régis Prado⁸⁶, após Binding, surge, como forma de reação ao tratamento formal do bem jurídico, uma concepção material do conceito de injusto penal e o bem jurídico desenvolve toda a sua capacidade de limite à ação do legislador.

Segundo o citado autor, é com Franz Von Liszt que surge essa dimensão material do conceito de bem jurídico. A partir daí, o bem jurídico passa a ser o ponto central da estrutura do delito constituindo, antes de qualquer coisa, uma realidade válida em si mesma, cujo conteúdo axiológico não depende do juízo do legislador. Ao contrário do proposto por Binding, a norma não cria o bem jurídico, mas sim o encontra, revelando, assim, o caráter restritivo do bem jurídico.

Abordando Liszt, Janaína Conceição Paschoal⁸⁷ assegura que, para ele, o bem jurídico penal não é criado pelo legislador. Na verdade, é por ele encontrado no cenário social e, posteriormente, protegido mediante a norma penal. Assim, para a dita autora, pode-se dizer ter sido Liszt o primeiro a expressamente defender a idéia de um bem jurídico penal material.

Guilherme Gouvêa Figueiredo⁸⁸ aponta que diferentes são as coisas quando se analisa a obra do também positivista Liszt. Segundo ele, mesmo sendo encaixado, juntamente com Binding, entre os doutrinadores que se deixaram render aos enunciados fundamentais do positivismo; seria, absolutamente redutor, um tal enquadramento levado a cabo sem alçar as profundas divergências entre o positivismo naturalístico-sociológico de Liszt e aquele formal-normológico de Binding.

Tratando também de Liszt, Manuel da Costa Andrade⁸⁹ assegura que “o que fundamentalmente está em causa, na construção de Liszt, é a problematização da própria legitimidade da norma penal. Uma questão cuja resposta só poderá, segundo o

⁸⁶PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico penal e constituição**. 4^o Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 29.

⁸⁷PASCHOAL, Janaína Conceição. **Constituição, Criminalização e Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 33.

⁸⁸FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. **Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal**. 1^o Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008, 54.

⁸⁹*Apud* Guilherme Gouvêa Figueiredo, p. 56.

autor, encontrar-se a partir da dimensão teleológica da norma, do seu fim, isto é, numa sede exterior à própria norma”.

Por seu turno, Heloisa Estelita Salomão⁹⁰, aponta que a postulada inicial de Von Listz para a edição de sua teoria é a de que o fim do Direito Penal é constituído, exclusivamente, por interesses humanos, ou melhor, por bem jurídicos. E esses interesses vitais do indivíduo ou da comunidade são anteriores à atividade legiferante, ou seja, são criados pela vida e a ela se impõe. Para Heloisa Salomão, Listz busca superar o formalismo de Binding inserindo um elemento material na concepção do bem jurídico. Por essa razão é que a ilicitude de uma conduta passa a ter duas dimensões: uma formal, consistente na transgressão de uma norma, e uma material, consistente na lesão ou perigo de lesão a um interesse vital garantido pela norma (o bem jurídico). Para a autora, o mérito da concepção de Listz é justamente tentar encontrar um conceito de bem jurídico apto a colocar limites à atividade legiferante criminalizadora. A determinação, porém, de quais seriam os interesses vitais a serem tutelados pelas normas penais constitui questão deixada em aberto por Listz.

2.2.5 As concepções sociológicas do bem jurídico

Afirma Heloisa Estelita Salomão⁹¹ que a abordagem do bem jurídico, sob o ângulo sociológico, tem como representantes Amelung, Habermas, Jakobs e Hassemer.

Segundo referida autora, em sua teoria funcionalista da danosidade social, Amelung entende a sociedade como um complexo sistema de interações, competindo ao Direito conferir-lhes estabilidade e, assim, garantir a funcionalidade do sistema. Quando uma conduta viola as funções distribuídas pelo Direito, este as reafirma através da sanção, procurando manter a confiança da sociedade na funcionalidade do sistema. Portanto, afirma a mencionada autora, para Amelung, o bem jurídico como fundamento do Direito Penal deve ser substituído pelo conceito do que seja “socialmente danoso”, sendo que, dentro dessa categoria, se encontrariam os “comportamentos

⁹⁰SALOMÃO, Heloisa Estelita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 32.

⁹¹SALOMÃO, Heloisa Estelita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 34.

disfuncionais”, que são aqueles que impedem ou dificultam que o sistema social supere os problemas que obstaculizam seu progresso.

De acordo com Maria Conceição Ferreira da Cunha⁹², Amelung pretendeu encontrar um conceito de danosidade social à margem da teoria do bem jurídico, que fosse pré-jurídico e, assim, pudesse exercer função orientadora do legislador. Um conceito de danosidade social que resgatasse a intenção do conceito material de crime do período iluminista, opondo-se, assim, à visão positivista que começara a surgir com a teoria do bem jurídico.

Contudo, apontando críticas a teoria de Amelung, afirma Maria da Conceição Ferreira da Cunha⁹³ ser essa teoria criticável, pelo fato de que essa concepção funcionalista da danosidade social, não é capaz de proteger a pessoa humana contra a instrumentalização pelo sistema.

Por sua vez, abordando Habermas e a sua teoria do consenso, a autora acima apontada⁹⁴, afirma que, para essa teoria, o critério que confere legitimação às decisões, reside no consenso social, para o qual é necessário que se crie uma situação ideal de diálogo, ou seja, uma situação em que todos os destinatários das normas tenham as mesmas oportunidades de participação e sejam apenas movidos pela procura de uma decisão racional. Seria atribuição do Direito garantir os pressupostos que tornassem possível essa situação ideal de diálogo.

Segundo assegura Heloisa Estelita Salomão⁹⁵, na teoria de Habermas, a criminalização estaria autorizada quando procedente de um racional consenso intersubjetivo, que é, para ele, critério de “verdade”. Esse consenso racional seria o único apto a indicar quais os interesses gerais e particulares a proteger.

⁹²CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 91.

⁹³CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 93.

⁹⁴CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 98.

⁹⁵SALOMÃO, Heloisa Estelita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 41.

Apontando reservas a concepção de Habermas, Maria Conceição Ferreira da Cunha⁹⁶, assegura que a primeira reserva seria de ordem prática, na medida em que não seria possível se chegar a um consenso racional. E isso se daria, devido à dificuldade em se criarem os pressupostos necessários à situação ideal de diálogo, garantindo iguais oportunidades de participação em relação a todos os destinatários das normas, bem como pelo problema de se conseguir que os participantes do diálogo não sejam movidos por interesses egoísticos, ou por emoções irracionais. A segunda reserva, segundo a autora:

tem a ver com a distinção entre Verdade e Justiça e o caminho para as atingir. Assim, parece-nos que o consenso é uma via legítima para se tentar atingir, de uma forma evolutiva, a justiça das decisões. Mas uma coisa é ser o processo legítimo, uma via, outra, é confundir-se com a própria Verdade, com a própria Justiça. Enquanto via é, como vimos (aqui relaciona-se com o ponto anterior) contingente, pode falhar. Assim, não nos parece correcto dizer que é no consenso racional que se baseia a verdade, mas sim que o consenso racional é uma (ou é a) via legítima para se atingir a Verdade. A Verdade, em última instância, não careceria de justificação, mas é necessário percorrer um caminho legítimo pa

Por seu turno, aponta Heloisa Estelita Salomão⁹⁷, que, para Gunther Jakobs⁹⁸, a questão da legitimação material do Direito Penal se relaciona à vigência da norma. Dessa forma, o bem jurídico defendido pelo Direito Penal seria a resistência à defraudação das expectativas, ou, em outras palavras, a vigência da norma. Para a autora, o conceito de bem jurídico de Jakobs não tem qualquer conotação axiológica, não possuindo função crítica e sequer limitadora do poder punitivo estatal.

⁹⁶CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 101.

⁹⁷SALOMÃO, Heloisa Estelita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 44.

⁹⁸ Registra-se, desde logo, que no próximo capítulo, será aprofundado o pensamento de Jakobs, haja vista que, em matéria de crimes tributários no Brasil, quer parecer que é este seu pensamento que vem sendo acolhido.

Por fim, dentro da concepção sociológica do bem jurídico, surge Winfried Hassemer. Segundo Heloisa Estelita Salomão⁹⁹, em busca de um princípio pré-positivo, capaz de estabelecer uma hierarquia entre os bens jurídicos, conclui Hassemer, após buscá-lo através da história, que as decisões incriminadoras estão vinculadas a um contexto histórico e cultural concreto. Assim, o valor que se dá a um bem jurídico não tem fundamento racional. Dessa forma, conforme assegura a autora, Hassemer coloca o conceito de bem jurídico no contexto histórico-cultural em que se faz a valoração, circunstância que não pode ser ignorada pela política criminal.

2.2.6 Considerações críticas a respeito da espiritualização do bem jurídico penal

A sociedade pós-moderna é uma “sociedade de riscos”. Fala-se em uma sociedade de riscos, porquanto atualmente ficam evidenciados os riscos criados pela sociedade industrial.

Não é por outro motivo, que Ulrich Beck adjetiva a modernidade atual de uma modernidade reflexiva, na medida em que ela passa a conhecer e refletir a respeito dos riscos gestados pela sociedade industrial.

Falando a respeito da teoria de Beck, Marta Rodriguez de Assis Machado¹⁰⁰ assegura que a teoria da reflexividade, engloba uma abordagem acerca do processo de confrontação entre os efeitos da modernidade e as bases da sociedade industrial; e, também, sobre como a sociedade industrial se vê como sociedade do risco e como ela se critica e se reforma.

Segundo a referida doutrinadora, a teoria de Beck leva a duas ordens de conseqüências no processo de modernização. A primeira é a liberação dos riscos da produção industrial, que emergiram como efeitos colaterais indesejados e que assumiram dimensão global. A segunda conseqüência é o reconhecimento social desses riscos, que passam a ser culturalmente percebidos, construídos, midiaticizados e transpostos à agenda política global.

⁹⁹SALOMÃO, Heloisa Estelita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 45.

¹⁰⁰MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. **Sociedade do Risco e Direito Penal**. São Paulo: IBCCRIM, 2005, p. 32.

Por outro lado, essa “sociedade de riscos” passou a influenciar, também, o próprio Estado e, além disso, a sua produção normativa. Conseqüentemente, o Direito Penal também restou influenciado pela “sociedade de riscos”, especialmente no que toca aos bens jurídicos que passaram a ser protegidos por esse aparato repressor do Estado.

Marta Rodriguez de Assis Machado¹⁰¹, de forma muito clara, aponta que, em geral, as teorias a respeito do bem jurídico penal, foram no sentido de que só devem ascender à condição de bens jurídicos, objetos que tenham um conteúdo de valor para o desenvolvimento do homem em sociedade. E, em contra partida, aquilo que não afeta as possibilidades de realização individual não é punível.

Contudo - ainda de acordo com a citada autora - essa acepção de bem jurídico vem sofrendo uma crise profunda, que acaba por questionar sua função mais significativa que é a de legitimar e delimitar a intervenção penal. Isso em razão, fundamentalmente, da incorporação de bens jurídicos supra-individuais, imateriais e imprecisos ao espectro de proteção jurídico-penal.

Portanto, continua Marta Rodriguez¹⁰², a teoria do bem jurídico, com essa “sociedade de riscos” sofre significativa mudança na compreensão do conceito de bem jurídico, consistente no seu distanciamento da objetividade natural, bem como do eixo individual, para focar a intervenção penal na proteção de bens jurídicos universais ou coletivos, de perfis cada vez mais vagos e abstratos o que, visivelmente, destoa das premissas clássicas que dão o caráter concreto e antropocêntrico ao bem a ser protegido.

Esse processo por que passa a teoria do bem jurídico tem sido chamado de desmaterialização ou espiritualização do bem jurídico penal.

Como observa Renato de Mello Jorge Silveira¹⁰³, a sociedade pós-moderna colocou em xeque diversas instituições. No âmbito penal isso não se deu de forma diferente. A consagração das novas tecnologias, bem como as situações de risco com

¹⁰¹MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. **Sociedade do Risco e Direito Penal**. São Paulo: IBCCRIM, 2005, p. 104.

¹⁰²MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. **Sociedade do Risco e Direito Penal**. São Paulo: IBCCRIM, 2005, p. 107.

¹⁰³SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **A construção do Bem jurídico espiritualizado e suas críticas fundamentais**. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v.10, n.122, p. 14-15, jan. 2003

elas advindas, acabaram por dar os novos contornos do que Ulrich Beck denomina de sociedade de risco. Para a sua devida proteção, consagrou-se o uso de previsões penais típicas de perigo, mormente a de perigo abstrato. Além disso, a preocupação com situações supra-individuais levou o avanço do Direito Penal a outros campos. É justamente neste novo e nebuloso horizonte, que se verifica a presença dos chamados bens jurídicos espiritualizados. Bens jurídicos como: meio ambiente, relações de consumo, ordem econômica, tributação, dentre outros, passaram a ser alvo de proteção do Direito Penal.

Abordando o tema, Guilherme Gouvêa de Figueiredo¹⁰⁴, aduz que quando se entra no domínio dos bens jurídicos supra-individuais, surge uma série de dúvidas relativamente à sua relevância – ou melhor, dignidade – jurídico penal. Ou seja, é imprescindível que se interrogue se tais bens jurídicos têm ou não dignidade penal, sobretudo porque nesta área se entende que se está, não tanto perante bens jurídicos concretamente determináveis, mas antes em face de interesses difusos cuja consonância com o Direito Penal não é, sob o ponto de vista dogmático, facilmente aceitável. Para o autor, essa perspectiva crítica reforça-se quando nos deparamos com a convicção, hoje generalizada, de que a intervenção penal deve quedar-se restrita ao mínimo indispensável à proteção da comunidade, direcionando sua preocupação ao setor da criminalidade grave.

Assegura o autor acima, que a noção de bem jurídico, surgida após a segunda guerra mundial, passou a servir como um limite ao *jus puniendi* estatal, representando, de certa forma, um retorno às origens iluministas do conceito material de crime. Por outro lado, quando se procurou uma referência apta a conferir concreção ao conceito de bem jurídico, essa referência foi encontrada nos valores fundamentais estabelecidos na Constituição. Assim, segundo o mesmo autor, a categoria dos bens jurídicos, apoiada na ordem axiológica constitucional, serviu como elemento teórico fundamental a uma liberalização do Direito Penal se traduziu no movimento da descriminalização.

Contudo, nos dias atuais, a teoria do bem jurídico penal, vem passando por uma crise, exteriorizada pela utilização do Direito Penal no âmbito dos bens jurídicos

¹⁰⁴FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. **Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal**. 10^o Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008, 141.

supra-individuais. Como afirma Guilherme Gouvêa de Figueiredo¹⁰⁵, grande parte da doutrina aponta ser sintoma da “evolução” por que passa a ciência jurídico-penal contemporânea, a progressiva degradação do conceito de bem jurídico e de seu conteúdo e idoneidade para servir como um verdadeiro critério material de seleção de bens jurídicos. Assim, o conceito de bem jurídico penal vem sendo caracterizado por sua ambivalência, porquanto um conceito que, reaparecera, após o pós-guerra, indissociavelmente ligado a um movimento sem precedentes de descriminalização e de crítica à criminalização, vem, igualmente, operando como instrumento de legitimação da neocriminalização.

Continua o mesmo autor, afirmando que, diretamente relacionada a toda essa problemática, está uma questão que aparece, com relevância, quando se trata de bens jurídicos supra-individuais que é, justamente, a enorme dificuldade de se precisar o núcleo duro desses bens com dignidade penal e a sua substância material enquanto objeto de proteção de determinados tipos penais.

Desta maneira, no instante de determinar e conceber as correspondentes formas de ofensa, o legislador se vê diante de conceitos cuja amplitude e excessiva vaporosidade são características constantes. Os problemas que daí advêm para a teoria do bem jurídico são claros. É que, quanto mais vagos e imprecisos são os bens, mais difícil será a recorrência a eles como um elemento crítico político-criminal. De fato, não se pode negar que, quando se fala de novos interesses supra-individuais, um dos aspectos que chama a atenção e suscita as mais diversas opiniões, relaciona-se com a ampla superfície desses bens, bem como a dificuldade de precisar o seu conteúdo.

¹⁰⁵FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. **Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal**. 1^o Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008, 143.

2.3 CONSTITUIÇÃO E DIREITO PENAL

2.3.1 Supremacia Constitucional

Aponta Luiz Roberto Barroso¹⁰⁶ que, antes de 1945, vigorava, na maior parte da Europa, um modelo de supremacia do Poder Legislativo na linha da doutrina inglesa de soberania do Parlamento e da concepção francesa da lei como expressão da vontade geral.

Contudo, segundo o mesmo autor, a partir do final da década de 40 a onda constitucional trouxe não apenas novas constituições, mas também um novo modelo, inspirado pela experiência americana: o da supremacia da Constituição. A fórmula envolvia a constitucionalização dos direitos fundamentais, que ficavam imunizados em relação ao processo político majoritário: sua proteção passava a caber ao Judiciário. Inúmeros países europeus vieram a adotar um modelo próprio de controle de constitucionalidade, associado à criação de tribunais constitucionais.

Marcelo Novelino¹⁰⁷ assegura que, nos ordenamentos jurídicos que possuem uma Constituição rígida – como o brasileiro – o sistema de normas é necessariamente hierárquico, sendo certo que, a rigidez de uma Constituição tem, como principal consequência, o princípio da supremacia constitucional.

Para o autor acima citado, no neoconstitucionalismo¹⁰⁸ (ou constitucionalismo contemporâneo) a concepção puramente formalista deve ser superada por um

¹⁰⁶BARROSO, Luiz Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil). **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, março/abril/maio 2007. Disponível em: www.direitodoestado.com.br. Acesso em: 20/06/2011.

¹⁰⁷NOVELINO, Marcelo. **Teoria da Constituição e controle de constitucionalidade**. Salvador: Juspodvim, 2008, p. 47.

¹⁰⁸Sobre o neoconstitucionalismo não se pode deixar de citar Humberto Ávila “embora possa haver muita discussão a respeito de quais foram as teorias, métodos, ideologias ou movimentos jurídicos mais marcantes no período de vigência da Constituição de 1988, dúvida alguma existirá com relação ao fato de que o fortalecimento do que se convencionou chamar de ‘neoconstitucionalismo’ foi um dos fenômenos mais visíveis da teorização e aplicação do Direito Constitucional nos últimos 20 anos no Brasil. É certo que não há apenas um conceito de ‘neoconstitucionalismo’. A diversidade de autores, concepções, elementos e perspectivas é tanta, que torna inviável esboçar uma teoria única do ‘neoconstitucionalismo’. Não pode outro motivo, costuma-se utilizar, no seu lugar, a expressão plural ‘neoconstitucionalismo (s)’. Mesmo assim, podem ser apontadas algumas supostas mudanças fundamentais – ocorridas ou meramente desejadas, em maior ou em menor intensidade – desse

entendimento que compreenda, ao lado do aspecto formal, o aspecto material. Ao consagrar direitos e deveres nas mais diversas esferas de relações jurídicas a Constituição, como norma suprema, determina não apenas a forma, mas também o conteúdo dos atos infraconstitucionais.

Abordando o chamado neoconstitucionalismo, Ana Paula de Barcellos¹⁰⁹ ressalta que, do ponto de vista metodológico-formal, uma das premissas que fundamentam o atual constitucionalismo, das quais depende, em boa parte, a compreensão dos sistemas ocidentais contemporâneos, é a superioridade da constituição sobre o restante da ordem jurídica e a centralidade da Carta constitucional nos sistemas jurídicos. Assim, os demais ramos do Direito devem ser interpretados e compreendidos a partir do que dispõe a Constituição. Para a autora, essas características são herdeiras do processo histórico, que transformou a Constituição de documento essencialmente político e dotado de baixa imperatividade, à norma jurídica suprema.

Tratando do assunto, Gilmar Ferreira Mendes¹¹⁰ afirma que, pela sua própria localização na base da pirâmide normativa, é a Constituição a instância de transformação da normatividade, puramente hipotética, em normatividade concreta dos preceitos de direito positivo cuja forma e conteúdo subordinam-se às orientações constitucionais. Por isso, fala-se em supremacia constitucional formal e material, no sentido de que qualquer ato jurídico – seja ele normativo ou de efeito concreto – para ingressar ou permanecer, validamente, no ordenamento, há de se mostrar de conformidade aos preceitos e valores constitucionais.

movimento de teorização e aplicação do Direito Constitucional denominado de ‘neoconstitucionalismo’: princípios em vez de regras (ou mais princípios do que regras); ponderação no lugar de subsunção (ou mais ponderação do que subsunção); justiça particular em vez de justiça geral (ou mais análise individual e concreta do que geral e abstrata); Poder Judiciário em vez dos Poderes Legislativo ou Executivo (ou mais Poder Judiciário e menos Poderes Legislativo e Executivo); Constituição em substituição à lei (ou maior, ou direta, aplicação da Constituição em vez da lei). (ÁVILA, Humberto. **Neoconstitucionalismo: entre a “ciência do Direito” e o Direito da ciência**”. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO%20AVILA.pdf> . Acesso em 20/06/2011.)

¹⁰⁹BARCELLOS, Ana Paulo de. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=50. Acesso em: 20/06/2011.

¹¹⁰MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 14.

Falando também a respeito do princípio da supremacia constitucional, Uadi Lammêgo Bulos¹¹¹ afirma que a idéia do princípio em enfoque advém da constatação de que a constituição é soberana dentro do ordenamento. Desta forma, todas as demais leis e atos normativos a ela devem se adequar.

Deve-se destacar, que o princípio da supremacia da Constituição ganha força, sobretudo, durante o chamado constitucionalismo contemporâneo. Dessa forma, atrelado a idéia de supremacia constitucional está a noção de força normativa da constituição.

Assim, pode-se dizer que, do princípio da supremacia constitucional, decorre a necessidade de que todo ordenamento jurídico infraconstitucional - incluindo-se, portanto, o próprio Direito Penal - deverá se acomodar ao que dispõe a Constituição do Estado, tanto do ponto de vista formal, como do ponto de vista material.

2.3.2 Teorias constitucionalistas do Delito

Afirma Vives Antón¹¹² que a ciência do Direito Penal e o constitucionalismo moderno são praticamente contemporâneos. Para ele ambos surgiram ao abrigo das idéias políticas da Ilustração, no empenho de assinalar os limites do poder do Estado. E isso não foi uma mera causalidade, pois ao Direito Penal incumbe regular o instrumento mais temível desse poder estatal, seu último recurso, que é a pena.

Como observado, a defesa de que o Direito Penal deve apenas tutelar bens jurídicos, surge como forma de contenção do poder estatal no âmbito da criminalização de condutas. Não se pode conceber um poder ilimitado do Estado no âmbito penal, sob pena de se permitir a tipificação de condutas que não merecem a proteção penal, seja sob o ponto de vista social, seja sob a ótica jurídica.

Nessa perspectiva, o problema que deve ser enfrentado é, justamente, o de identificar os paradigmas que devem ser observados, pelo legislador, no momento da eleição do bem jurídico a ser protegido pelo Direito Penal.

¹¹¹BULOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 52.

¹¹² *Apud* GOMES, Flávio Gomes. **Teoria constitucionalista do delito e imputação objetiva: o novo conceito de tipicidade objetiva na pós-modernidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 118.

Segundo Janaína Conceição Paschoal¹¹³ da noção de que se deve buscar os bens jurídicos penais na sociedade, surgiram teorias no sentido de que é a Constituição que reflete os referidos bens. Isto é, tendo-se em vista o fato de que a Constituição é o documento que alberga os valores mais caros para uma sociedade, é nela que o legislador deverá se pautar quando da escolha dos bens a serem protegidos pelo Direito Penal.

Abordando o tema, Luiz Régis Prado¹¹⁴ afirma que as teorias constitucionais do bem jurídico, procuram formular critérios capazes de se impor de modo necessário ao legislador ordinário, limitando-o no momento de criar o ilícito penal. Segundo o dito autor, o conceito de bem jurídico deve ser inferido na Constituição, operando-se uma espécie de normatização de diretivas político-criminais.

De fato, ante a constatação de que, nos Estados Democráticos de Direito, a Constituição reflete a vontade popular que, através dos seus representantes, indica, em um documento supremo para a ordem jurídica, os bens e valores mais relevantes para uma sociedade em um determinado momento histórico, deve ser a partir desse documento que devem ser extraídos os bens jurídicos a serem protegidos pelo Direito Penal.

Além disso, como bem pontua Janaína Conceição Paschoal¹¹⁵, outro motivo também fundamenta a tese de que o bem jurídico penal deve ser extraído da Constituição Federal. É que, o Direito Penal atinge, mesmo que indiretamente, a liberdade individual, liberdade essa que tem fundamento constitucional, sendo coerente pretender que o bem, cuja lesão poderá ensejar a máxima intervenção estatal, possua, igualmente, natureza constitucional.

Evandro Pelarin¹¹⁶ assegura que a Constituição é o único meio legítimo, capaz de estreitar as linhas conceituais do bem jurídico-penal.

¹¹³ PASCHOAL, Janaína Conceição. Constituição, Criminalização e Direito Penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 49.

¹¹⁴ PRADO, Luiz Régis. Bem jurídico penal e constituição. 4º Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 52.

¹¹⁵ PASCHOAL, Janaína Conceição. Constituição, Criminalização e Direito Penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 50.

¹¹⁶ PELARIN, Evandro. Bem jurídico penal: um debate sobre a descriminalização. São Paulo: IBCCRIM, 2002, p.121.

Por sua vez, Maria Conceição Ferreira da Cunha¹¹⁷, analisando esse viés constitucionalista do delito, assevera que o instrumento capaz de indicar o conceito de bem jurídico penal, aquele que melhor atende às expectativas assinaladas, só poderá ser a Constituição, pois é ela que contém as decisões mais importantes da ordem jurídica, tanto no aspecto organizatório do Estado, quanto no âmbito dos valores fundamentais da sociedade, impondo-se, com particular legitimidade, já que resume as opções políticas essenciais da sociedade.

Tratando da relação Constituição/bem jurídico, Guilherme Gouvêa Figueiredo¹¹⁸ ressalta que, é no âmbito da ordenação de valores constitucionais, que a maioria da doutrina do bem jurídico encontra a fonte axiológica capaz de circunscrever a volatilidade política do legislador, restringindo, assim, seu poder criminalizador aos limites do consenso social que a Constituição, em tese, representa. É que, possuindo as Constituições as decisões axiológicas fundamentais para a existência da comunidade juridicamente organizada, ela representa, por isso mesmo, uma ordem de referência às posturas tomadas em sede político-criminal.

Contudo, como bem observa Tatiana Moraes Cosate¹¹⁹, em que pese a relevância dessa constatação, ainda há uma lacuna a ser preenchida quanto à determinação de quais valores são dignos de tutela penal. Vale dizer, se o bem jurídico penal é retirado da Constituição, pode-se afirmar que todo o seu conteúdo possui dignidade penal? Como aponta a autora, essa indagação ganha ainda mais relevância nos casos de Constituições analíticas e abertas, como a brasileira, que trata de vários assuntos que, nem sempre, são materialmente constitucionais.

De fato, tomando-se por base a Constituição Federal do Brasil, caracterizada por ser uma Constituição analítica, que trata dos mais variados temas, tem-se que, quase nada ficaria fora da incidência da tutela penal.

¹¹⁷CUNHA, Maria Conceição Ferreira. Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 113-116.

¹¹⁸FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal. 1º Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008, 168.

¹¹⁹ COSATE, Tatiana Moraes. Bem jurídico-penal: um debate necessário. Disponível em: <http://www.ibccrim.org.br>. Acesso em 20/06/2011.

Em virtude de tal fato, no âmbito da própria teoria constitucionalista do delito, surgiram, basicamente, duas correntes que passaram a tratar do tema: (a) a corrente ampla e a (b) corrente estrita.

Com efeito, Heloisa Estelita Salomão¹²⁰ abordando o fundamento constitucional do bem jurídico, afirma que as concepções que buscam, na Constituição de um Estado, o fundamento e o conteúdo dos bens jurídicos, podem ser divididas em dois grupos (concepções de caráter geral e concepções de caráter estrito), tomando-se por referência a maior ou menor vinculação entre o conteúdo e a construção das normas incriminadoras e os valores constitucionais. Nessa perspectiva, as concepções de caráter geral buscam uma vinculação mais aberta e menos vinculante entre tutela penal e valores constitucionais. Diversamente, as concepções de caráter estrito, propõem uma íntima vinculação entre as duas ordens, chegando a traçar limites para a própria configuração dos tipos incriminadores a cargo do legislador.

Maria Conceição Ferreira da Cunha¹²¹, comentando as concepções de caráter geral aduz que elas vêm na Constituição uma espécie de quadro referencial a partir de princípios muito gerais, englobantes da unidade de sentido constitucional, como é o princípio do Estado de direito material, democrático e social.

Tratando das concepções de caráter estrito, a autora acima mencionada, assegura que fazem parte desse grupo aquelas concepções que, partindo dos princípios gerais de determinada concepção constitucional de Estado, concretizam mais as potencialidades limitadoras da Constituição, exigindo uma harmonização entre valores penais e valores constitucionais, ao proibir a penalização de condutas que não lesem (ou, pelo menos, coloquem em perigo) valores constitucionais.

Falando a respeito dessas concepções de caráter estrito, Heloisa Estelita Salomão¹²² afirma que, para essa concepção, somente poderá haver criminalização na hipótese de tutela de valores constitucionalmente reconhecidos, ainda que de forma implícita.

¹²⁰SALOMÃO, Heloisa Estelita. A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

¹²¹CUNHA, Maria Conceição Ferreira. Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995, p. 129.

¹²²SALOMÃO, Heloisa Estelita. A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 38.

Luiz Régis Prado¹²³, por sua vez, comentando essas concepções afirma, também, que elas podem ser agrupadas em teorias de caráter geral e teorias de fundamento constitucional estrito. Nas primeiras, costuma-se fazer referência ao texto maior de modo genérico, amplo, com remissão à forma de Estado constitucionalmente estabelecida, aos princípios que inspiram a Constituição e com base nos quais se constrói o sistema punitivo. Segundo Prado, as teorias constitucionais estritas, por sua vez, orientam-se firmemente e em primeiro lugar pela Constituição, em nível de prescrições específicas (explícitas ou implícitas), a partir das quais se encontram os objetos de tutela e a forma pela qual deve se revestir, circunscrevendo dentro de margens mais precisas as atividades do legislador infraconstitucional.

Abordando essas concepções, observa Janaína Conceição Paschoal¹²⁴ que, no âmbito das chamadas teorias constitucionalistas do delito, podem-se encontrar divisões. Nesse sentido, encontra-se uma primeira corrente que defende ser a Constituição um limite negativo ao Direito Penal. Por outro lado, identifica-se uma segunda corrente, abraçando a idéia de que a Constituição é um limite positivo ao Direito Penal.

Segundo a doutrinadora acima, para a primeira corrente, toda a criminalização que não desrespeite a constituição será admitida, ainda que o valor protegido pelo tipo penal não esteja previsto no texto constitucional. Portanto, para essa concepção, não se exige para a criminalização que a Constituição tenha reconhecido a dignidade do bem a ser protegido pelo Direito Penal.

Assim, para os integrantes dessa corrente, o legislador pode tipificar condutas atentatórias a valores que não tenham sido reconhecidos pela Constituição, desde que tal criminalização não viole os valores constitucionais.

Segundo a autora citada, os integrantes dessa corrente, não obstante enfocarem o Direito Penal à luz da Constituição, não podem ser reputados partidários de uma teoria constitucionalista do bem jurídico penal, porquanto não admitem que a Constituição esgote (ou deva esgotar) os bens jurídicos passíveis de serem protegidos pelo Direito Penal.

¹²³PRADO, Luiz Régis. Bem jurídico penal e constituição. 4^o Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 54.

¹²⁴PASCHOAL, Janaína Conceição. Constituição, Criminalização e Direito Penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 55.

D'outra banda, com relação a segunda corrente (ou seja, a que encara a Constituição como um limite positivo ao Direito Penal), observa a mesma autora que, o legislador só pode utilizar a tutela penal para proteger bens reconhecidos pela Constituição como relevantes a certa sociedade.

Afirma a mencionada autora que, dentro dessa segunda concepção de limitação do Direito Penal, podem ser identificadas, por sua vez, duas subdivisões. A primeira, advogando a tese do Direito Penal como potencial espelho do texto constitucional e, a segunda, defendendo que o Direito penal é um instrumento de tutela de direitos fundamentais, essa última restringindo, ainda mais, o âmbito de incidência penal.

Para a primeira, dizer que o Direito Penal constitui um potencial espelho da Constituição, significa que todo e qualquer bem ou valor levado ao nível constitucional pode ser objeto de proteção penal, independentemente de sua natureza ou do lugar que ocupe na escala de valores constitucionais. Portanto, para os seguidores da “teoria do espelho”, independentemente da relevância de um determinado valor dentro da ordem constitucional, a conduta ofensiva ao referido bem, poderá ser criminalizada.

Por seu turno, a segunda corrente - inserida dentro da concepção de que a constituição é um limite positivo ao Direito Penal – busca limitar, ainda mais, a intervenção máxima do Estado. De fato, essa segunda corrente, traz a noção do Direito Penal como instrumento de tutela de direitos fundamentais.

Ou seja, para essa segunda vertente, não basta que o bem jurídico protegido, esteja albergado pela ordem constitucional. É necessário que, assim como a liberdade, o bem penalmente protegido tenha, também, natureza direito fundamental.

Jorge de Figueiredo Dias¹²⁵, analisando a relação do Direito Penal com a Constituição, assegura que os “bens jurídicos protegidos pelo direito penal se devem considerar concretizações dos valores constitucionais expressa ou implicitamente ligados aos direitos fundamentais”.

Ao que parece, para fins de limitação do Direito Penal, especialmente no que se refere a escolha dos bens jurídicos penais, essa segunda corrente (inserida dentro da

¹²⁵ DIAS, Jorge de Figueiredo. Questões fundamentais de Direito Penal revisitadas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 87.

concepção que encara a Constituição como um limite positivo ao Direito Penal) é a que mais se coaduna ao ideário lançado por um Estado Democrático e Social de Direito, regido por uma Constituição garantista como a de 1988. E isso se dá – e aqui se tomando por referência a CF/88 – porque se interpretado extensivamente o referido texto constitucional, como bem observa Janaína Conceição Paschoal¹²⁶, não haverá espaço para a não incidência do Direito Penal, transformando o objetivo de realizar um Direito Penal mínimo na cristalização de um Direito Penal máximo, haja vista que, a Constituição Federal de 1988, por se analítica, traz os mais variados bens jurídicos que, muitas vezes, não têm dignidade constitucional.

Nessa linha de raciocínio, é essa segunda corrente que irá embasar as idéias lançadas na presente dissertação.

2.3.2.1 Decorrências da Teoria Constitucionalista do Delito

Luiz Flávio Gomes¹²⁷, de forma didática, traz as implicações da Teoria Constitucionalista do Delito, que irradiam efeitos no âmbito da política criminal, da teoria do delito, da teoria da pena e, de forma geral, em todas as ciências criminais.

Para ele, a primeira implicação, relaciona-se ao princípio da fragmentariedade. Sabe-se que para a tipificação penal de um fato, é fundamental tanto o grau de relevância do bem jurídico, em razão do seu valor para o desenvolvimento da personalidade da pessoa, como o grau de sua afetação. O nível da ofensa, portanto, traz um papel político-criminal sumamente importante.

A segunda implicação, relaciona-se, primeiramente, ao conceito material de delito que deve ter a ofensa (lesão ou perigo de lesão) como pressuposto da punibilidade. Além disso, traz a obrigação de excluir do Direito Penal, por exemplo, incriminações de condutas meramente imorais ou ideológicas, cominações arbitrárias, dentre outras.

¹²⁶ PASCHOAL, Janaína Conceição. Constituição, Criminalização e Direito Penal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 67.

¹²⁷ GOMES, Luiz Flávio. **Teoria constitucionalista do delito e imputação objetiva: o novo conceito de tipicidade objetiva na pós-modernidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 118.

Outra implicação apontada pelo autor, diz respeito às decisões político-criminais. Nesse sentido, todas as decisões de política criminal, consistentes em ampliar ou mesmo restringir o âmbito do punível, deve levar em conta o conceito material de delito sugerido, sem prejuízo, além disso, de que toda decisão sobre criminalizar ou descriminalizar determinada conduta, deverá também ser precedida de investigações empíricas (criminológicas) sobre o impacto real da decisão na sociedade, o grau de danosidade social da conduta, o impacto no potencial infrator, em sua família, em seu grupo de trabalho, etc.

Além dessas implicações, Luiz Flávio Gomes¹²⁸ aponta quatro outras repercussões que devem ser observadas.

A primeira delas, diz respeito à vinculação do legislador, do intérprete e do aplicador da lei penal ao paradigma da ofensividade. Relativamente ao intérprete e ao aplicador da lei penal, tem-se que, no momento da interpretação e aplicação, a norma penal deve ser interpretada em termos de ofensa ao bem jurídico. Ou seja, de todos os significados possíveis que se extraem da literalidade legal, deve-se preferir sempre o que se ajusta ao modelo de delito como ofensa a um bem jurídico, considerando-se atípicas todas as condutas não ofensivas, ainda que formalmente adequadas à descrição legal.

A segunda repercussão relaciona-se à necessidade de se refutar as tendências penais exageradas, desproporcionalmente intervencionistas, que buscam configurar o delito não segundo um modelo marcadamente garantista, mas como mera violação de um dever ou de uma norma ou, mais grave ainda, como simples modo de viver.

A terceira repercussão, a que se refere o autor, revela a incompatibilidade das concepções subjetivistas do Direito Penal e do delito com as modernas Constituições. De fato, a concepção subjetivista do delito busca a incriminação do homem pelo que ele é ou pelo que ele quer e não pelo que ele efetivamente faz (modelo objetivista). Assim, a concepção subjetivista do ilícito penal, que o considera em última análise como um fato socialmente perigoso, é ultrapassada, sob a égide dos modernos valores

¹²⁸GOMES, Luiz Flávio. **Teoria constitucionalista do delito e imputação objetiva: o novo conceito de tipicidade objetiva na pós-modernidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 120.

constitucionais, por uma concepção do delito como fato ofensivo típico, que não prescinde da necessária afetação do bem protegido pela norma penal.

Por fim, a quarta repercussão da Teoria Constitucionalista do Delito, traz a idéia de que a tipicidade penal deverá ser sempre compreendida também em sentido material e garantista e dela faz parte a ofensa ao bem jurídico, seja na forma de lesão, seja na forma de perigo concreto. Essa ofensa, segundo o autor, constitui a essência do resultado jurídico relevante, que pressupõe seis exigências: o resultado jurídico deve ser concreto, transcendental, grave, intolerável, objetivamente imputável ao risco criado e esteja no âmbito de proteção da norma penal.

2.3.2.2 O Estado brasileiro, a Constituição Federal de 1988 e o Direito Penal no Brasil

A Constituição Federal de 1988 se revelou, no âmbito penal, por ser uma constituição garantista. Para tanto, basta analisar os direitos e garantias fundamentais individuais inseridos no art. 5º do texto constitucional. Nesse sentido, inúmeros direitos e garantias fundamentais devem ser observados tanto no seio do direito penal material, como no direito penal processual.

O modelo de Estado instituído com a Constituição Federal de 88 foi o de um Estado Democrático de Direito e Social. Estado esse que tem como um de seus fundamentos o da dignidade da pessoa humana, vista como um atributo inerente a todo o ser humano, além de ser o princípio que serve de paradigma para a aplicação e interpretação de todas as normas do ordenamento jurídico, sejam elas constitucionais ou infraconstitucionais.

Como registra Heloisa Salomão¹²⁹, a liberdade constitui um dos principais atributos da dignidade da pessoa humana e a democracia implica liberdade para participar. A inviolabilidade do direito à liberdade é consagrada no caput do art. 5º da Constituição, imediatamente após a declaração da inviolabilidade do direito à vida.

Ainda segundo a autora acima, o caráter democrático do Estado brasileiro, acentuando sua vocação para a tolerância e para a participação, impede que o Direito

¹²⁹SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 86.

Penal possa servir de instrumento para fins éticos ou morais, vedando, assim, a criminalização de condutas que demonstrem presumíveis tendências desviadas ou meras atitudes interiores. Essas vedações são reforçadas na medida em que nesse mesmo Estado, delineado na Constituição, a função do Direito Penal é a de tutelar bens jurídicos.

E, no Brasil, essa finalidade do Direito Penal - de proteger bens jurídicos - é extraída daquele valor central que irradia por toda a sociedade e por toda a ordem jurídica que é o valor da dignidade da pessoa humana.

Não se pode conceber que, em um Estado, que tem a dignidade da pessoa humana como valor supremo, seja permitida a utilização do Direito Penal (violador, por natureza, de um direito fundamental do cidadão: a liberdade), por exemplo, para reforçar a validade e a vigência de qualquer norma jurídica. O Direito Penal no Brasil, portanto, somente poderá ser utilizado quando se destinar a proteger bens jurídicos.

Segundo vaticina a já citada Heloisa Estelita Salomão¹³⁰, essa tomada de posição axiológica, encontrada na Constituição brasileira, autoriza a afirmação de que a dignidade e os direitos fundamentais da pessoa humana, apenas poderão ser restringidos em razão e na justa medida da manutenção e defesa das condições necessárias à sua existência e consecução. E essa restrição dos direitos fundamentais passa, necessariamente, por um juízo de proporcionalidade. Portanto, o princípio da proporcionalidade, adquire caráter de garantia especial no sentido de exigir que toda a intervenção estatal, na esfera dos direitos fundamentais, fundamente-se na necessidade, se dê de forma adequada e na justa medida.

Assim, ainda conforme a autora retro mencionada, interferindo em direitos que, depois da vida, são os mais caros ao Estado de Direito Democrático, a pena somente poderá ter como ponto de partida e como ponto de chegada a dignidade da pessoa humana, submetendo-se, em qualquer caso, ao princípio da proporcionalidade em sua tríplice vertente da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito.

Ou seja, continua a autora, no modelo de Estado acolhido pela Constituição, a sanção penal, interferindo diretamente com a dignidade e os direitos fundamentais da

¹³⁰SALOMÃO, Heloisa Estelita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 89.

pessoa humana, somente pode ter como fundamento, a proteção das condições essenciais à garantia e implementação desses mesmos valores, ou seja, os bens jurídicos. Essa consideração de um bem ou valor constitucional como condição essencial à garantia da dignidade da pessoa humana é que fundamentará, em um primeiro instante, o juízo de merecimento de pena e, pois, acerca da qualificação de um bem como sendo um bem jurídico penal.

Além disso, pela extrema gravidade, a sanção penal somente poderá ser empregada quando for realmente necessária, ou seja, quando se comprove a insuficiência de outras espécies de sanção na tutela do bem jurídico e da danosidade social da conduta.

Portanto, pelo que foi dito, conclui-se assegurando que, diante do princípio da dignidade da pessoa humana, inserido expressamente no texto constitucional, no Brasil, somente pode ser permitida a utilização do Direito Penal, para fins de tutelar um bem jurídico constitucionalmente caracterizado como um Direito fundamental. Não se pode admitir o uso do Direito Penal, para outras finalidades senão a de coibir condutas ofensivas a direitos fundamentais.

2.4 PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA

O sistema jurídico brasileiro é composto de vários ramos do Direito, cada um visando a regulamentar determinadas situações surgidas no seio da coletividade. O povo cede parte de sua liberdade para um ente maior, organizado, o Estado. Este elabora normas, visando reger as relações entre os particulares e entre esses e ele próprio.

Nesse sentido, o ente estatal estabelece um documento maior, que embasa todas as outras disposições normativas, denominado de Constituição. As constituições modernas, buscando limitar o poder conferido ao Estado, estabelecem em seu âmago certos princípios que se destinam a proteger prerrogativas individuais, notadamente a liberdade de ir e vir.

A Constituição Federal abraça vários desses princípios de cunho penal, seja de forma explícita ou implícita.

De acordo com Luiz Régis Prado¹³¹, o pensamento moderno reconhece que a finalidade imediata e primordial do Direito Penal radica na tutela de bens jurídicos (essenciais ao indivíduo e à comunidade). Tutela essa norteada pelos princípios da personalidade e individualização da pena; da humanidade; da culpabilidade; da insignificância; da intervenção mínima; da intervenção penal legalizada e da fragmentariedade. Ainda conforme o autor, para elencar o que deve ou não merecer a proteção da lei penal (ou seja, o bem jurídico), o legislador ordinário deve necessariamente levar em conta os princípios penais que representam as vigas mestras de todo o ordenamento penal.

Luis Luisi¹³² tratando do assunto, sustenta que “as constituições promulgadas nos últimos decênios se caracterizaram pela presença, no elenco de suas normas, de instância de garantia de prerrogativas individuais.” Segundo ele, tais previsões constitucionais configuram os princípios do Rechtsstaats que são preceitos asseguradores dos direitos humanos e da cidadania.

Mais adiante, assegura o doutrinador acima que “nas constituições que são expressão do Rechtsstaats as normas concernentes ao Direito Penal se traduzem em postulados que, em defesa das garantias individuais, condicionam restritivamente a intervenção penal do Estado.”

Nesse norte, pode-se concluir que o Estado, no momento de elaboração de normas de caráter criminal, deve se pautar nos princípios garantidores das liberdades individuais, devendo, pois, criminalizar unicamente o necessário.

Entretanto, não raro o Estado elabora normas criminais que criam figuras delitivas sem nenhum propósito ou que visam a fins distorcidos (é o caso, como se verá no próximo capítulo, dos crimes tributários). Relembre-se que a finalidade (aceitável) do Direito Penal é a de proteger bens jurídicos relevantes, sendo certo que, o simples fato de o bem jurídico ser relevante, não induz, necessariamente, a intervenção penal do Estado para a tutela deste bem.

Dentro dessa perspectiva, surge o princípio da intervenção mínima.

¹³¹PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico penal e constituição**. 4^o Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 54-55.

¹³²LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2^a. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 11.

Deve-se destacar que, já em 1789, no plano internacional, a Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, trouxe a idéia de que a lei penal somente deverá estabelecer as penas necessárias, trazendo, portanto, o princípio da intervenção mínima.

Falando sobre o assunto, Luis Luisi¹³³:

A declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, em seu art. 8º estabeleceu que “a lei penal deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias.” Punha-se, assim, um princípio orientador e limitador do poder criativo do crime. Surgia o princípio da necessidade, ou da intervenção mínima, preconizando que só se legitima a criminalização de um fato se a mesma constitui meio necessário para a proteção de um determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção de revelam suficientes para a tutela desse bem, a criminalização é incorreta. Somente se a sanção penal for instrumento indispensável de proteção jurídica é que a mesma de legitima.

Voltando as atenções para a Constituição Federal de 1988, é de se registrar, que o princípio da intervenção mínima, não se encontra posto de forma explícita no texto constitucional. Contudo, o próprio Luis Luisi, assegura que esse princípio é um princípio implícito que, por seus laços com outros princípios explícitos, e com o próprio fundamento do Estado Democrático de Direito, deve, obrigatoriamente, ser observado pelo elaborador das leis, bem como pelos próprios operadores do direito que as interpreta e aplica.

Fernando Capez¹³⁴, cuidando do princípio da intervenção mínima, sustenta que o mesmo possui dois destinatários; o legislador que deve ter cautela no instante de elencar as condutas merecedoras de punição criminal, abstando-se de incriminar qualquer comportamento; e o hermeneuta, operador da ciência jurídica, que, necessariamente, não deve enquadrar o fato ao tipo previsto na lei, quando notar que aquela pendência pode ser satisfatoriamente resolvida com a ingerência de outros ramos do direito, menos agressivos que o Direito Penal.

¹³³LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2ª. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 38-39.

¹³⁴CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte geral**. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, vol I, p. 135.

Nesse sentido, arremata o doutrinador acima afirmando que, da intervenção mínima decorre, como corolário indescutível, a característica da subsidiariedade. Com efeito, o Direito Penal só deve atuar quando os demais campos do Direito, os controles formais e sociais, tenham perdido a eficiência e não sejam capazes de exercer essa tutela. Sua intervenção só deve operar quando fracassarem as demais barreiras protetoras do bem jurídico, predispostas por outros ramos do Direito. Pressupõe, portanto, que a intervenção repressiva no círculo jurídico dos cidadãos só tenha sentido como imperativo da necessidade, isto é, quando a pena se mostrar como único e último recurso para a proteção do bem jurídico.

Luis Luisi¹³⁵, por sua vez, defende que é do princípio da intervenção mínima que decorre o caráter fragmentário do Direito Penal, bem como a sua natureza subsidiária. Conforme afirma, o Direito Penal não encerra um sistema exaustivo de proteção de bens jurídicos, mas um sistema descontínuo de ilícitos decorrentes da necessidade de criminalizá-los. Tem se entendido, ainda, que o Direito Penal deve ser a *ratio* extrema, um remédio último, cuja presença só se legitima, quando os demais ramos do direito se revelam incapazes de dar a devida tutela a bens de relevância para a própria existência do homem e da sociedade.

De fato, pelo princípio da intervenção mínima, do qual são conseqüências os princípios da fragmentariedade e subsidiariedade, apenas deve haver a incidência do Direito Penal quando os demais ramos da ciência jurídica se mostrarem inócuos na proteção de um bem jurídico relevante (relevância essa que é aferida a partir do texto constitucional).

Rogério Greco¹³⁶ assegura que o princípio da intervenção mínima deve ser analisado sob dois enfoques diferentes. Primeiramente, deve ser entendido como um princípio de análise aberta, que serve de orientação ao legislador quando da criação ou da revogação das figuras típicas. O segundo enfoque evidencia a natureza subsidiária do Direito Penal, devendo ser encarado como a *ultima ratio* de intervenção do Estado.

¹³⁵LUISI, Luiz. Os princípios constitucionais penais. 2ª ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003, p. 40.

¹³⁶GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: uma visão minimalista do direito penal**. 5ª Ed. Niterói: Impetus, 2010, p.63.

Para ele, na sua primeira vertente, para que se possa entender como o princípio da intervenção mínima servirá de orientação ao legislador, é necessário evidenciar a finalidade do Direito Penal que, como visto, é proteger bens jurídicos importantes e necessários ao convívio social.

Já o segundo enfoque do princípio da intervenção mínima lançado pelo autor acima, deixa entrever a necessidade de o Direito Penal ser aplicado de forma subsidiária. E isso se dá em virtude da drasticidade da resposta do Direito Penal, permitindo, assim, baseando-se no princípio da dignidade da pessoa humana, que outros ramos do ordenamento jurídico, com prioridade, procurem fazer a proteção dos bens jurídicos. Portanto, somente será necessária a interferência do Direito Penal, quando esses outros ramos demonstrarem que são ineficazes ou insuficientes à sua proteção.

Cuidando do princípio da intervenção mínima Fábio Freitas Dias¹³⁷, afirma que esse princípio expressa um ulterior limite político-criminal do *ius puniendi*. Trata-se, segundo ele, de um limite coerente com o modelo de Estado assumido pela Constituição Federal de 1988, que procura o maior bem-estar com o menor custo social. Dessa forma, a análise da efetividade dos custos sociais fundamenta cientificamente a necessidade de restringir a intervenção do Direito Penal a seu mínimo necessário. Para o autor, mesmo não estando expressamente consagrado no texto constitucional brasileiro, o princípio da intervenção mínima impõe-se ao legislador, ao intérprete e ao aplicador da lei, porquanto se trata de um instrumento informador da política criminal, imanente por compatibilidade e conexão lógica com os pressupostos do Estado Democrático de Direito.

Ainda segundo o autor mencionado acima, a intervenção mínima se efetiva a partir de duas espécies de subprincípios, sendo elas: o princípio da fragmentariedade e o da subsidiariedade.

¹³⁷ DIAS, Fábio Freitas. Direito penal da intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias. Uma análise à luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder (orgs). **Direito penal secundário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 128.

Por sua vez, tratando do princípio em foco, Antônio García-Pablos de Molina¹³⁸, afirma que o Direito Penal é a *ultima ratio*, não podendo ser considerado a solução para o problema do crime, como ocorre com qualquer técnica de intervenção traumática, de efeitos irreversíveis. Deve-se recorrer ao Direito Penal em caso de estrita necessidade, para defender os bens jurídicos fundamentais.

Abordando as implicações da desobediência ao princípio da intervenção mínima, Leonardo Luiz de Figueiredo Costa¹³⁹ afirma não ser válida, por relevar inconstitucionalidade, a lei que incrimine um comportamento quando não há necessidade de tutela pelo Direito Penal, haja vista que, as demais normas do Direito público ou privado, bastam para regular o fato social e não se faz imprescindível a cominação de penas e a incidência do poder punitivo estatal.

Diante do que foi aqui exposto, verifica-se que, ante o princípio da intervenção mínima, o Direito Penal, por ser o instrumento jurídico utilizado pelo Estado, que mais traz conseqüências negativas para direitos fundamentais e para o próprio princípio da dignidade da pessoa humana, somente deverá ser usado pelo Estado, para fins de proteger um bem jurídico relevante, quando os demais ramos da ciência jurídica e instrumentos de controle social, falharem.

Em assim sendo, a criminalização prematura de condutas, evitáveis e controláveis através de outros instrumentos estatais, ocasionará a inconstitucionalidade do tipo penal incriminador. Desta forma, caso o legislador (muitas vezes pressionado por uma opinião pública ignorante), não observando o princípio da intervenção mínima, crie normas penais incriminadoras, deverão os intérpretes e aplicadores do Direito, afastar a aplicação desta norma, declarando a sua inconstitucionalidade.

2.5 NOTAS CONCLUSIVAS DO CAPÍTULO

Ao final do presente capítulo, puderam ser extraídas algumas conclusões relevantes para a presente dissertação.

¹³⁸GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antônio. **Direito Penal, introdução**. Madri: Universidade Complense, 1995, p.272.

¹³⁹COSTA, Leonardo Luiz de Figueiredo. **Limites constitucionais do direito penal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007, p. 119.

Primeiramente, a noção de que o Direito Penal deve proteger bens jurídicos, remonta ao período do iluminismo, que teve como uma de suas características básicas a necessidade de contenção do poder estatal, mormente no que se refere a intervenção na esfera de liberdade dos cidadãos.

Portanto, essa função do Direito Penal, não pode ser desconsiderada, sob pena de se criar um caminho para a regressão ao período pré-iluminista, em matéria de utilização da pena pelo Estado.

Além disso, viu-se que a busca da definição do que viria a ser o bem jurídico digno de tutela penal, também foi alvo de uma evolução histórica, tendo culminado com as chamadas teorias constitucionalistas do Delito que, em linhas gerais, buscaram identificar, no seio da Constituição dos Estados, os valores/bens, que mereceriam a proteção pelo Direito Penal.

Dentro dessas teorias constitucionalistas do delito, percebe-se que, a que melhor se acomoda aos ideais lançados por um Estado que tem a dignidade da pessoa humana como fundamento, é aquela que restringe os bens jurídicos penalmente relevantes aos direitos fundamentais.

E essa conclusão, pode muito bem ser extraída, quando se utiliza o princípio da proporcionalidade. De fato, a incidência do Direito Penal, regra geral, viola um direito fundamental: a liberdade. Dessa forma, somente se pode permitir a violação desse direito fundamental, quando o bem jurídico protegido for outro direito fundamental.

Por outro lado, o simples fato de o bem jurídico ter dignidade penal (ou seja, ser um direito fundamental), não induz necessariamente à conclusão de que esse bem jurídico deve ser protegido pelo Direito Penal.

É que, a utilização desse aparelho repressor do Estado também passa, inevitavelmente, pela análise de outros filtros como, por exemplo, o do princípio da intervenção mínima.

Em outras palavras, o Direito Penal deve ser a última *ratio*. Ou seja, somente poderá ser utilizado quando for realmente necessário e, além disso, os outros instrumentos de controle (por exemplo, o Direito Administrativo) não forem suficientes para a proteção do bem jurídico.

Para além disso, não é toda e qualquer conduta que formalmente se encaixe em um tipo penal, que deve ensejar a aplicação da pena legalmente prevista. É dizer, somente as condutas que causem lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico penalmente tutelado é que merecem ser reprimidas criminalmente.

CAPÍTULO III – CRIMES TRIBUTÁRIOS À LUZ DO CONCEITO DO BEM JURÍDICO PENAL E DO PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA: DESCRIMINALIZAÇÃO

3.1 INTRÓITO

No capítulo que ora se inicia, objetiva-se analisar o ponto central da presente dissertação, qual seja: a possibilidade de descriminalização ou não das condutas praticadas no âmbito das relações tributárias, hoje consideradas criminosas.

Com esse propósito, preliminarmente, tendo em vista que a tributação exerce papel importante no âmbito do desenvolvimento de um Estado, far-se-á uma reflexão a respeito da relação existente entre tributação e desenvolvimento, com os olhos voltados para a realidade brasileira.

Em seguida, far-se-á uma breve revisão dos crimes tributários existentes atualmente no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, tomar-se-á por base, óbvio, toda a análise histórico-evolutiva da legislação penal tributária do Brasil, feita no primeiro capítulo deste trabalho. Nesse momento, buscar-se-á identificar as conseqüências que o pagamento do tributo sonegado enseja, em nosso país, no âmbito penal.

Posteriormente, procurar-se-á desvendar qual é o verdadeiro propósito desses crimes no Brasil, a fim de verificar se, realmente, tais delitos são ou não legítimos, quando analisados à luz (i) da noção de que o Direito Penal deve ser voltado para a tutela de bens jurídicos relevantes e (ii) do princípio da intervenção mínima.

Ao fim, após a conclusão de que o modelo atual, no Brasil, do Direito Penal Tributário não deve subsistir, apontar-se-á solução alternativa para coibir, sem o uso do Direito Penal, as condutas que configuram a sonegação tributária.

3.2 A ATUAL CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

3.2.1 Desenvolvimento: sucintas considerações

Antes de qualquer coisa, para compreender melhor o que se irá expor no presente tópico, torna-se necessário tecer breves comentários acerca do conceito de desenvolvimento.

Como observa Fábio Nusdeo¹⁴⁰, o tema do desenvolvimento econômico passou a atrair a atenção dos economistas do mundo acadêmico e profissional, a partir de meados da década de quarenta do século passado, antes mesmo do final da Segunda Guerra Mundial.

Segundo ele, a humanidade passou a se aperceber de que paz mundial, tão duramente conquistada, estaria sob permanente ameaça, enquanto as formidáveis diferenças em níveis de renda e de qualidade de vida, entre as nações e entre as regiões, não fossem superadas ou pelo menos minoradas.

Contudo, conforme pontua o mesmo autor, quando surgiu o interesse pelo tema, colocou-se, inicialmente, a questão de como avaliar os padrões de desenvolvimento econômico, alcançados pelos diversos países e de como acompanhar os seus progressos ou eventuais regressos. Para esse propósito, afirma o autor, os economistas já possuíam em seu estoque teórico um conceito bastante abrangente e completo – assim se pensava – para satisfazer essa necessidade: cuidava-se do Produto Interno Bruto.

Ocorre, contudo, que, ainda conforme Fábio Nusdeo¹⁴¹, apesar de o PIB ser uma grandeza reveladora, ele não revela externamente uma série de aspectos e de detalhes cuja percepção é absolutamente essencial, para bem se poder acompanhar a evolução e os percalços do processo de desenvolvimento.

¹⁴⁰NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 11-14.

¹⁴¹NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 11-14.

Na verdade, o que ocorreu por algum tempo, foi que os estudos destinados ao desenvolvimento, restringiram-se a investigar apenas uma de suas vertentes: a econômica. Acreditava-se que, com o desenvolvimento econômico de um determinado Estado, tudo o mais seria uma conseqüência inevitável.

Calixto Salomão Filho¹⁴², analisando algumas teorias que estudaram o desenvolvimento, revela que a teoria econômica sempre sofreu forte influência das matrizes teóricas econômicas anglo-saxônicas, sendo que a conseqüência mais grave de tal influência se fez sentir, justamente, naqueles ramos da teoria econômica que deveriam tratar de problemas estranhos às preocupações econômicas do mundo saxão, sendo certo que, a teoria do desenvolvimento, é um excelente exemplo disso.

Segundo o autor acima, a questão do desenvolvimento é discutida, em geral, apenas no âmbito da teoria macroeconômica e normalmente entendida como conseqüência necessária e natural do funcionamento dos mercados.

Vê-se, portanto, que, durante algum tempo, em decorrência das idéias nascidas nos Estados “desenvolvidos”, o conceito de desenvolvimento esteve sempre atrelado ao aspecto econômico, deixando de lado outros fatores que, atualmente, têm sido considerados imprescindíveis para que se possa falar nesse fenômeno.

Assim, deve-se encarar o desenvolvimento como um processo complexo, que perpassa o aspecto econômico, para abarcar, também, o social, o cultural e o político.

De fato, como assevera Gilson Wessler Michels¹⁴³, tendo em vista que as relações políticas, econômicas e sociais são interdependentes, não há mais espaço para se falar de um desenvolvimento apenas econômico, apenas político, ou apenas social. Avanços econômicos devem canalizar avanços políticos e sociais e, assim, reciprocamente, ou seja, avanços políticos e/ou sociais, também devem direcionar avanços econômicos.

Dentro desta perspectiva, somente se poderá pensar em um Estado desenvolvido, quando houver um desenvolvimento econômico, social, político e cultural.

¹⁴²SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação e desenvolvimento. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30.

¹⁴³MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 226.

Mas, para alcançar o desenvolvimento, o próprio Estado exerce uma função importantíssima, mormente através da regulação jurídica.

Com efeito, como assegura Amadeu Carvalhaes Ribeiro¹⁴⁴, o Direito tem uma grande colaboração a dar ao desenvolvimento. Em verdade é ele (o Direito) que organiza a sociedade e, por isso, a sua influência sobre as estruturas sociais, políticas e econômicas é inegável.

Esse também é o pensamento Gilson Wessler Michels¹⁴⁵. Para ele, o Direito aparece imiscuído em todas as disciplinas que importam para o desenvolvimento, traduzindo em normas os anseios de cada sociedade. Dentro deste contexto, tem o Direito um importante papel também na esfera de uma das matérias mais relevantes para o desenvolvimento: a tributação.

Não é outra a conclusão de João Felix Pinto Nogueira¹⁴⁶. Segundo ele existe uma relação estreita entre tributação e a promoção do desenvolvimento.

Portanto, pode-se dizer que o desenvolvimento deve ser visto como um processo que deve conjugar os aspectos econômicos, políticos, sociais e culturais, sendo incontroverso que o Direito e a tributação podem ser instrumentos valiosos para impulsionar todo esse processo.

3.2.2 Tributação e Desenvolvimento

Não restam dúvidas de que, ao longo do tempo, o poder de tributar dos Estados foi motivo de inúmeros conflitos entre os cidadãos e os que se ocupavam do poder estatal. A alta carga tributária imposta à população sempre foi motivo de grande desconforto.

¹⁴⁴RIBEIRO, Amadeu Carvalhaes. Cooperação e desenvolvimento: a regulação da atividade reguladora. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 125-126.

¹⁴⁵ MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 228.

¹⁴⁶ NOGUEIRA, João Félix Pinto. Tributação e desenvolvimento: o contributo do direito fiscal internacional. **Direito e Desenvolvimento: Revista do Curso de Direito do UNIPÊ**, n. 2, João Pessoa: Editora do Unipê, Jul/Dez. 2010.p.199-218.

Também é indubitável que, no decorrer dos séculos, o poder de tributar dos Estados foi sendo limitado, sendo um exemplo disso, os vários princípios constitucionais limitadores da tributação, previstos, inclusive, na Constituição do Brasil de 1.988¹⁴⁷.

No entanto, é inegável, como observa Gilson Wessler Michels¹⁴⁸, que a tributação continua tendo, sobretudo no Brasil, um impacto significativo na vida dos cidadãos e de seus empreendimentos.

De fato, pontua o mesmo autor, tributação excessiva traz segregação e degradação sociais, eis que não apenas limita o acesso do cidadão a bens básicos e fundamentais a uma vida digna e produtiva, como também enfraquece os elos de comprometimento do próprio cidadão com a sociedade de que faz parte.

Por outro prisma, não se pode perder de vista, que é através da arrecadação de tributos, que o Estado obtém recursos para fazer frente às políticas públicas promotoras do desenvolvimento.

Em assim sendo, tributação e desenvolvimento estão entrelaçados, não sendo equivocado concluir que a política tributária do Estado exerce grande influência nesse campo, eis que, através dela, o ente estatal poderá induzir o processo de desenvolvimento¹⁴⁹.

3.2.3 Tributação e o Desenvolvimento no Brasil

Como mencionado em linhas anteriores, o desenvolvimento é um processo complexo, composto de várias vertentes, sendo uma delas, a econômica e a social. Ou seja, não se pode falar em desenvolvimento, sem observar o seu aspecto econômico e social.

¹⁴⁷ Para tanto basta observar o Título VI da Constituição Federal de 1.988 que traz uma série de princípios limitadores do poder de tributar, a exemplo do princípio da vedação de confisco, o princípio da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da espera nonagesimal, dentre outros.

¹⁴⁸ MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 227.

¹⁴⁹ Por exemplo, concedendo incentivos fiscais a determinadas atividades econômicas, barrando a entrada de certos produtos estrangeiros com o aumento do imposto de importação, etc.

Dentro desta linha de raciocínio, é importante verificar se a tributação atualmente imposta no Brasil, bem como os mecanismos estatais utilizados para conferir coercitividade a essa tributação¹⁵⁰, são promotores ou não do desenvolvimento do Estado brasileiro.

Em outras palavras, o sistema tributário e a carga tributária atualmente existente no Brasil e os instrumentos destinados a protegê-los, promovem ou retardam o desenvolvimento?

Antes de enfrentar essa questão, é importante mencionar que, a tributação pode trazer efeitos indesejáveis para o desenvolvimento.

Como assegura Gilson Wessler Michels¹⁵¹, a tributação pode ser um poderoso instrumento de intervenção estatal. Contudo, ela pode trazer indesejáveis efeitos colaterais.

É que, pontua o autor, a tributação excessivamente onerosa e desigual induz à sonegação e à resistência ao cumprimento regular das obrigações tributárias. Por outro lado, a tributação altamente complexa, além de dificultar a compreensão do ordenamento para o conjunto da sociedade, elava os custos indiretos associados à manutenção dos controles estatais, destinados ao cumprimento das chamadas obrigações tributárias acessórias. Por fim, o uso casuístico da imposição fiscal, revelado na elaboração, reiterada, de regras que mudam a todo o momento, transfere insegurança e incerteza jurídicas, com importantes influxos sobre a estabilidade do sistema jurídico e, conseqüentemente, sobre as decisões dos agentes econômicos privados.

Dito isso, volta-se à análise do questionamento anteriormente posto. Ou seja, no Brasil, qual é o efeito do sistema e da carga tributária para o desenvolvimento econômico?

Para responder a essa indagação, é preciso analisar, primeiramente, a atual carga tributária brasileira.

¹⁵⁰ Deve-se destacar que um dos instrumentos utilizados pelo Estado brasileiro, com o nítido propósito de compelir os contribuintes a cumprir as suas obrigações perante o fisco são os chamados crimes tributários, previstos, sobretudo na Lei 8.137/90.

¹⁵¹ MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento. São Paulo: Singular, 2005, p. 226.

Até 15 de setembro de 2010 o Brasil contava, segundo o IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário¹⁵², com a existência de 85 (oitenta e cinco) tributos - incluindo impostos, contribuições, taxas e contribuições de melhoria – sendo grande parte desses tributos incidentes sobre os empreendimentos desenvolvidos no Brasil.

Deve-se ressaltar que, em matéria de carga tributária, não apenas os empreendedores são penalizados, sendo certo que os trabalhadores também não escapam da incidência de uma alta e complexa imposição tributária no Brasil.

Em verdade, o Brasil tem a segunda maior carga tributária sobre os salários dos trabalhadores do mundo. Conforme releva o IBPT¹⁵³, somente o Governo da União Federal impõe uma carga tributária entre 42% e 82% sobre o salário pago ao trabalhador. Entre os 26 países com maior tributação direta sobre os salários, o Brasil está em segundo lugar, ficando atrás, tão somente, da Dinamarca¹⁵⁴.

Por outro lado, o sistema tributário brasileiro é altamente complexo, sendo formado por um emaranhado de normas que dificultam o desenvolvimento das atividades empresariais no Brasil.

Para se ter uma idéia, desde a Constituição Federal de 1.988, foram inseridas, no ordenamento jurídico brasileiro, quase seis normas tributárias por hora. Atualmente, as empresas devem cumprir 3.422 normas, ou 38.429 artigos, 89.540 parágrafos, 286.296 incisos e 37.660 alíneas.

Em decorrência desta quantidade de normas, as empresas gastam cerca de R\$ 42 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação tributária¹⁵⁵.

¹⁵²Fonte: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em 25/10/2010.

¹⁵³Fonte: http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13889&PHPSESSID=14e0a95463abb9c42311de8e3f7061b4. Acesso em 25/10/2010.

¹⁵⁴Apenas para fins de comparação, o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento apresentou no dia 02 de novembro de 2011 a lista de países ordenada por índice de Desenvolvimento Humano. Os países são divididos em quatro grandes categorias baseadas em seu Índice de Desenvolvimento Humano. As categorias estão divididas da seguinte forma: (i) muito alto; (ii) alto; (iii) médio; (iv) baixo. A Dinamarca se encontra no 16º lugar dentro da categoria “muito alto”, enquanto que o Brasil se encontra no 84º lugar da categoria alto. Fonte: http://pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista_de_pa%C3%ADses_por_%C3%8Dndice_de_Developmento_Humano. Acesso em 20/11/2011.

¹⁵⁵Fonte: http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13873&PHPSESSID=c8d33979c94841f521d96481bdda63ab. Acesso em 25/10/2010.

Assim, no Brasil, a alta carga tributária enseja uma série de conseqüências negativas que acabam, por certa medida, por embaraçar não apenas o desenvolvimento econômico, mas também o social.

De fato, o grande peso da carga tributária brasileira, enseja um aumento dos valores de bens e serviços essenciais para a população. Some-se a isso o fato de que, os serviços públicos essenciais (como educação básica e saúde) prestados pelo estado, são extremamente precários, o que afeta, diretamente, o desenvolvimento social.

Ainda, outra conseqüência negativa, é o fato de que a carga tributária brasileira é um estímulo à informalidade das empresas e isso traz problemas do ponto de vista econômico e social. Como observa Antônio Carlos Diniz Murta¹⁵⁶ a informalidade é outro fator econômico gerado pela carga tributária, levando à fragilização das relações trabalhistas e inibindo o acesso de muitas outras empresas ao mercado de crédito e aos serviços prestados pelo setor público, o que afeta, diretamente, repita-se, o desenvolvimento econômico e social do Estado brasileiro.

Deve-se destacar, ainda, que o atual sistema normativo-tributário brasileiro, extremamente complexo, faz com que o próprio Estado, tenha que direcionar vultosas quantias de recursos públicos, para fazer frente a todo um aparato administrativo, voltado para a fiscalização do cumprimento das normas tributárias e para a cobrança de tributos, recursos esses que poderiam ser destinados para outros setores imprescindíveis para o desenvolvimento, como as áreas de saúde pública e educação básica.

Percebe-se, portanto, que o atual sistema normativo-tributário, bem como, a alta carga tributária brasileira, na verdade, travam o próprio desenvolvimento nacional.

Feitas essas considerações, torna-se necessário responder a outra indagação, qual seja: partindo-se do pressuposto de que o atual sistema normativo-tributário brasileiro e a alta carga tributária brasileira constituem empecilhos para o desenvolvimento nacional, será que a utilização do Direito Penal no Brasil, no âmbito

¹⁵⁶MURTA, Antônio Carlos Diniz. **O crescimento da carga tributária como elemento redutor da evolução do produto interno bruto no Brasil.** Disponível em: http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/antonio_carlos_diniz_murta.pdf. Acesso em 10/02/2011.

das relações jurídico-tributárias é legítima? Ainda, a utilização desse ramo do direito se acomoda aos princípios constitucionais do Direito Penal?

Adiante, procurar-se-á responder a esses questionamentos.

3.3 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

O estudo a respeito da evolução histórica da legislação penal tributária no Brasil, evidencia que os crimes tributários (incluindo, registre-se, os crimes previdenciários), foram criados em terra *brasilis*, desde as Ordenações Filipinas, quando foram incriminadas condutas que hoje se assemelham aos crimes de contrabando ou descaminho.

Tempos depois, o Código Penal do Império, tipificou certas condutas que, de uma forma ou de outra, poderiam ser consideradas atentatórias contra o tesouro do Estado brasileiro, revelando, portanto, um viés de crimes tributários.

O Código Penal da República, de 1890, e a Consolidação das Leis Penais, de 1.932, também previam condutas que podiam ser consideradas crimes fiscais.

Do mesmo modo, o Código Penal de 1940¹⁵⁷, trouxe tipos penais que criminalizaram condutas que atentam contra o bem jurídico “ordem tributária”, sendo um exemplo disso, o seu art. 334 que instituiu o crime de contrabando e descaminho.

É importante registrar que, não obstante a criação de tipos penais tributários, até esse momento histórico-legislativo (ou seja, até o Código Penal de 1940), inexistia, no Brasil, qualquer dispositivo que instituísse a extinção da punibilidade como consequência para o pagamento dos Tributos.

Após 25 (vinte e cinco) anos da edição do Código Penal Brasileiro, o legislador editou, em 1.965, uma Lei que sistematizou os crimes tributários no Brasil. Fala-se da Lei 4.729/65. Ao contrário da tradição legislativa anterior essa Lei trouxe, como consequência para o pagamento do tributo, a extinção da punibilidade do agente.

¹⁵⁷ É importante ressaltar, que o Código Penal de 1940, ainda hoje em vigor, foi editado de forma unilateral pelo então Presidente da República, Getúlio Vargas, através de um Decreto-Lei. Tal Código foi elaborado em um período de forte intervenção do Estado brasileiro no domínio econômico. A história revela que, nesse período, houve, ainda que de forma mascarada, o propósito do Estado brasileiro de atender a maior quantidade possível de direitos sociais, direitos esses que demandam o dispêndio de recursos públicos.

No início da década de 90, como visto, o legislador editou a Lei 8.137/90, que revogou a Lei 4.729/65 ao tratar, novamente, das mesmas condutas que eram previstas na Lei de 65, sendo que, desta feita, aumentou as penas, mas, seguindo a linha da Lei revogada, trouxe a previsão de que o pagamento do tributo também extinguiu a punibilidade do agente.

O período compreendido entre 1.990 e 2011 foi pródigo na elaboração de leis que trataram de matérias referentes ao domínio dos crimes tributários, nomeadamente em relação aos efeitos que o pagamento do tributo gera em relação à punição do agente.

3.3.1 O pagamento do tributo sonegado e os seus efeitos no âmbito penal

Antes de enfrentar os efeitos que o pagamento do tributo gera no âmbito dos crimes tributários, torna-se necessário tecer breves considerações acerca do efeito geral que a restituição da coisa ou a reparação do dano enseja no âmbito penal, especificamente em relação aos crimes patrimoniais¹⁵⁸.

3.3.1.1 O arrependimento posterior no Direito Penal

A figura do arrependimento posterior, prevista no art. 16, do Código Penal, estabelece que o agente que reparar o dano ou restituir a coisa, de forma voluntária, após a consumação de delito praticado sem violência ou grave ameaça a pessoa e até antes do recebimento da denúncia, terá a sua pena diminuída de um a dois terços.

Pela leitura da Exposição de Motivos do Código Penal, percebe-se que o legislador fundamentou a criação do instituto com o objetivo político-criminal de estimular o infrator a reparar o dano ou restituir a coisa.

Verifica-se, pois, que, em geral, o legislador estimula aquele que praticou determinado delito a reparar o dano ou restituir a coisa e, se houver o atendimento a esse estímulo legal, o máximo que o agente receberá de benefício, será a redução de

¹⁵⁸Nesse momento é relevante destacar que a grande maioria dos crimes patrimoniais praticados no Brasil (furtos, roubos, estelionatos, extorsão, dentre outros) são praticados por pessoas pobres, socialmente excluídas, desempregadas e que se encontram em um alto grau de vulnerabilidade social.

sua pena, eis que, o arrependimento posterior, previsto no citado dispositivo, é uma causa geral de diminuição da pena.

Dito de outro modo, se o agente furta¹⁵⁹, por exemplo, um simples celular e, posteriormente, arrepende-se, devolvendo o bem ao seu proprietário, o máximo benefício que ele terá, será a diminuição de sua pena.

Feitas esses breves ponderações, passa-se, doravante, a verificar qual é a conseqüência que a mesma conduta do agente gera no âmbito das relações tributárias.

3.3.1.2 A importância, para o campo penal, do pagamento do tributo sonegado

Conforme foi visto no capítulo primeiro, inúmeras Leis foram editadas no Brasil, com o fito de reger os crimes tributários, nomeadamente para estimular o contribuinte a honrar os seus compromissos perante o fisco.

O que se objetiva, neste instante, é estudar qual é a relevância que o legislador brasileiro dá ao pagamento da dívida tributária na área dos crimes fiscais, importância essa que revela qual é a verdadeira intenção dos crimes tributários.

De acordo com a investigação histórico-evolutiva empreendida, pode-se indicar a Lei 4.729/65 como o primeiro diploma normativo que tratou desse tema (pagamento do tributo e conseqüências penais).

Conforme aponta Rafael Mafei Rabelo Queiroz¹⁶⁰ o referido diploma normativo é apontado como o marco inicial da política penal-tributária brasileira. Segundo ele, ainda que outros diplomas anteriores tenham incriminado condutas de natureza fiscal, foi com aquela Lei que o direito penal e direito tributário se aproximaram, com o objetivo de construir um aparelho fiscal poderoso, união esta que somente se fortaleceu nos anos subseqüentes, dando origem àquilo que alguns chamam de “direito penal arrecadatório”.

¹⁵⁹ Código Penal: art. 155 - Subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel: Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

¹⁶⁰ QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos Crimes Contra a Ordem Tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (orgs). **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartin Latin, 2007, p. 141.

Segundo o autor acima é relevante notar que a Lei 4.729/65 instaurou uma tradição que foi se consolidando desde então, qual seja: o reconhecimento de que, na seara penal-tributária, os fins extrapenais ligados ao pagamento do tributo prevaleciam, em princípio, em relação aos fins penais (punição da fraude).

De fato, Leis posteriores trouxeram a mesma previsão de que o pagamento do tributo devido ensejava a extinção da punibilidade.

Nesse sentido, pode-se apontar, dentre outros, o art. 14¹⁶¹, da Lei 8.137/90; o art. 34¹⁶², da Lei 9.249/95; o art. 15¹⁶³, da Lei 9.964/00; o art. 9º¹⁶⁴, da Lei 10.684/03; o arts. 67, 68 e 69, da Lei 11.941/09¹⁶⁵ e, mais recentemente, o art. 6º, da Lei n. 12.382/11 que retomou a exigência de que o pagamento ou parcelamento dos tributos devem ser feitos até o recebimento da denúncia, para que possam gerar os seus efeitos no âmbito penal.

O que se percebe, portanto, é que, em matéria penal tributária, o pagamento ou mesmo o parcelamento do tributo devido, ganha contornos de causa de extinção da punibilidade.

¹⁶¹ 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.

¹⁶² 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.

¹⁶³ Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

¹⁶⁴ Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

¹⁶⁵ Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

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

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Ou seja, o Estado estabelece que, se o contribuinte que sonegou o tributo pagar o que deve, ele não será punido. Será que essa postura do Estado se compatibiliza com os princípios reitores do Direito Penal instituídos pela Constituição Federal de 1.988?

Em verdade, não restam dúvidas em relação à opção que o ordenamento jurídico brasileiro fez em matéria penal tributária.

Dentro dessa linha de raciocínio, percebe-se, claramente que, o Direito Penal Tributário, no Brasil, está seguindo uma linha funcionalista sistêmica, conforme se verá adiante.

3.4 CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: UMA FACE DO FUNCIONALISMO SISTÊMICO DE GUNTHER JAKOBS?

A história do Direito Penal revela que, tal como as demais ciências humanas, ao longo dos tempos, teorias surgiram para tentar estudar o delito, os seus elementos dogmáticos, as suas causas, os seus fins. Do causalismo, passando pelo neokantismo, pelo finalismo de Welzel e culminando, em uma era pós-finalista, com as idéias funcionalistas do Direito Penal.

Sintetizando as principais fases da evolução epistemológica do Direito Penal, Cezar Roberto Bitencourt¹⁶⁶, aponta que nas linhas mestras dessas distintas orientações, percebe-se que a concepção *clássica* do delito estava fundamentada no pensamento jurídico do positivismo científico. Por seu turno, a concepção *neoclássica*, baseava-se na teoria do conhecimento do neokantismo. O sistema *finalista* do delito, por sua vez, apoiou-se nas contribuições jusfilofósicas de Welzel. Igualmente, os hodiernos sistemas de orientação funcionalista encontram seu fundamento no funcionalismo estrutural de Parsons ou no funcionalismo sistêmico de Luhmann.

Sobre esses sistemas funcionalistas, já tratados no primeiro capítulo deste trabalho, Bitencourt assegura que as idéias funcionalistas (pós-finalismo) podem ser divididas entre um funcionalismo dualista (Roxin) e um funcionalismo monista (Jakobs) que, em comum, têm o fato de admitirem a possibilidade de a dogmática jurídico-penal

¹⁶⁶ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 67.

ser orientada por critérios teleológicos de política criminal na concreção do Direito Penal.

Resumindo as diferenças entre os dois sistemas funcionalistas, Cezar Roberto Bitencourt¹⁶⁷ afirma, de forma didática, que:

O normativismo dualista (teleológico- funcional) defendido por Roxin admite que a sua lógica objetiva seja acrescida de uma razão prática, onde os valores protegidos pelo sistema penal estejam limitados por um substrato material fático externo ao próprio sistema (ou seja, o Direito Penal, ao elaborar conceitos jurídico-penais, está sujeito a alguns limites materiais de fora do sistema penal). Por sua vez, o normativismo monista (funcionalista-sistêmico), sustentado por Jakobs, encontra somente no interior do próprio sistema penal os parâmetros necessários para o seu desenvolvimento estrutural, não se sujeitando a limites externos. Em outros termos, o normativismo de Jakobs é muito mais radical que o de Roxin: este admite que o normativismo encontre limites na realidade empírica, a qual teria suas próprias exigências e condicionaria as construções jurídicas e as soluções a que deve conduzir; postula, ademais, uma dogmática do Direito Penal aberta a princípios político-criminais a partir dos quais interpreta as normas jurídico-positivas. Jakobs, por sua vez, seguindo Luhmann, concebe o Direito Penal como um sistema normativo fechado, auto-referente (autopoiético) e limita a dogmática jurídico-penal à análise normativo-funcional do Direito positivo, com exclusão de considerações empíricas não normativas de valorações externas ao sistema jurídico-positivo. Na verdade, esse normativismo radical de Jakobs, além de cientificamente desnecessário, dificulta sobremodo qualquer tentativa de limitar o poder punitivo (...)

Finaliza o autor citado, assegurando que a diferença mais significativa entre as duas vertentes do funcionalismo reside nas referências funcionais que irão atribuir conteúdo aos conceitos.

Segundo ele, o funcionalismo teleológico preocupa-se com os fins do Direito Penal, ao passo que o funcionalismo sistêmico se satisfaz com os fins da pena, isto é, com as conseqüências do Direito Penal. Em resumo, a orientação funcional teleológica de Roxin norteia-se por finalidades político-criminais, priorizando valores e princípios garantistas. Por outro lado, a orientação funcionalista sistêmica de Jakobs, leva em

¹⁶⁷ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 80.

consideração somente as necessidades sistêmicas, sendo que o Direito Penal é que deve se ajustar a elas.

Nesse sentido, para Jakobs, o Direito Penal deve visar primordialmente à reafirmação da norma violada e o fortalecimento das expectativas de seus destinatários. Como pontua Luiz Régis Prado¹⁶⁸, para Jakobs o agente é punido porque violou a norma, sendo que a pena visa, tão somente, a reafirmação dessa norma.

Dito de outro modo, o Direito Penal, no funcionalismo de Jakobs, não está preocupado com a proteção de bens jurídicos relevantes para a sociedade, nem muito menos com a lesão ou perigo de lesão a esses bens jurídicos. O Direito Penal, segundo a proposta de Jakobs, deve ser utilizado como instrumento de reafirmação da norma, pouco importando o conteúdo dessa norma. É dizer, o cidadão deve cumprir o que o Estado determina através das normas jurídico-estatais, para não ser sancionado com uma pena.

Nesse passo, repita-se, a sanção penal não teria o objetivo de punir o sujeito que, com a sua conduta, causou uma efetiva lesão a um bem jurídico relevante para a sociedade. O Direito Penal, isso sim, teria uma função de prevenir a violação da norma produzida pelo Estado, garantindo, desse modo, uma suposta estabilidade do sistema normativo.

Como aponta Warley Belo¹⁶⁹, a bem dizer, Jakobs, substituiu o conceito de culpabilidade do agente pelo de prevenção geral positiva. A pena serviria, assim, como um mecanismo de prevenção eminentemente geral, pois visaria à estabilização da confiança no sistema jurídico, tendo, a pena, a função de firmar a vigência da norma. Pune-se o sujeito para que haja um *reforço* à confiança no sistema, no ordenamento jurídico.

Dessa forma, continua o autor acima, a reprovabilidade da culpabilidade recai sobre a *infidelidade* do agente para com o ordenamento jurídico por não ter se motivado conforme a norma, conceito eminentemente *normativo*. Ou seja, o sujeito é reduzido a

¹⁶⁸ PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 1999, p.162.

¹⁶⁹ BELO, Warley. **Culpabilidade material em jakobs e roxin**. In Boletim IBCCRIM. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, n. 221, p. 06, abr., 2011.

um *meio* e não a um *fim* do sistema. Ele importa mais como um exemplo para os outros do que como uma pessoa dotada de direitos a ser reintegrada à sociedade.

Tratando das idéias de Jakobs, Claus Roxin¹⁷⁰ aponta que “*ao se partir das premissas jurídico-penais de Jakobs, a culpabilidade perde sua função de limitação da punibilidade. Afinal, se a pena serve apenas para a estabilização da norma e garantia da autonomia pessoal não é pressuposto necessário para a sua admissão, então é possível que os doentes mentais devam ser punidos quando isso for necessário para a estabilização da norma*”.

Ulfrid Neumann¹⁷¹ assegura que na concepção teórica de Jakobs a pena não serve nem a retribuição nos sentidos das teorias “absolutas”, nem a impedir futuros delitos. Como contradição ao delito, a pena visa antes à manutenção da confiança na norma, ameaçada pelo ato que a transgride. Nesse sentido, a pena torna-se um meio de interação simbólica.

A grande crítica que se faz ao funcionalismo de Jakobs é a de que ele pode servir para a estruturação de um Direito Penal autoritário, até porque, como adiantado inicialmente, Jakobs foi o idealizador do “Direito Penal do Inimigo”¹⁷².

Feitas essas considerações, passa-se a responder ao questionamento proposto.

Pelo que se percebe, no Brasil, a única finalidade dos crimes tributários, em sua grande maioria, é impor nos contribuintes o medo da imposição de uma sanção penal,

¹⁷⁰ROXIN, Claus. Reflexões sobre a construção sistemática do direito penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 82 São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/fev.2010.p.24-48.

¹⁷¹ NEUMANN, Ulfrid. Direito penal do inimigo. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 69 São Paulo: Revista dos Tribunais, nov/dez.2010.p.24-48.

¹⁷²O Direito penal do inimigo se caracteriza, em síntese, pelos seguintes elementos: (i) antecipação da punibilidade com a criação de crimes de mera conduta e de perigo abstrato. Ou seja, neste âmbito, a perspectiva do ordenamento jurídico-penal é prospectiva (ponto de referência: o fato futuro), em lugar de – como é habitual – retrospectiva (ponto de referência: o fato cometido); (ii) as penas impostas são desproporcionadamente altas: especialmente, a antecipação da barreira de punição não é tida em conta para reduzir em correspondência a pena ameaçada; (iii) determinadas garantias processuais são relativizadas ou, inclusive, suprimidas; (iv) criação das chamadas leis de “*luta e combate*”. Ainda sobre o Direito Penal do Inimigo o próprio Jakobs assegura que “quem por princípio se conduz de modo desviado não oferece garantia de um comportamento pessoal. Por isso não pode ser tratado como cidadão, mas deve ser combatido como inimigo. Esta guerra tem lugar com um legítimo direito dos cidadãos, em seu direito à segurança; mas diferentemente da pena, não é Direito também a respeito daquele que é apenado; ao contrário, o inimigo é excluído” (JAKOBS, Gunther; MELIÁ; Manuel Cancio. **Direito penal do inimigo**: noções e críticas. 4º ed. Trad: André Luis Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010)

para o caso de não cumprimento das normas jurídico-tributárias, normas essas que obrigam ao pagamento dos tributos.

Isso porque, conforme visto, havendo o pagamento do tributo devido e sonegado, haverá a extinção da punibilidade. Isto é, o Estado diz: *“se você cumprir o que determina a norma tributária, pagando o que deve, não lhe será imposta uma pena”*.

Em momento algum, os tipos penais tributários estão preocupados com a proteção de um bem jurídico. Se houvesse essa preocupação, o pagamento do tributo sonegado, não ensejaria a extinção da punibilidade.

Vê-se, portanto, que o direito penal tributário, no Brasil, segue, de certa forma, as orientações propostas pelo funcionalismo sistêmico de Jakobs, na medida em que tem uma feição exclusiva de prevenção geral positiva¹⁷³. Ou seja, demonstrar aos contribuintes que devem respeitar as normas estatais que obrigam ao pagamento dos tributos, eis que, acaso se utilizem de artifícios para o não pagamento, poderão ser punidos penalmente, se não pagarem, após a prática do delito, os valores devidos.

Em assim sendo, outra não poderá ser a conclusão, senão a de que o atual modelo do direito penal tributário no Brasil entra em rota de colisão com a idéia proposta pela Teoria Constitucionalista do Delito de que o Direito Penal teria a finalidade de proteção de bens jurídicos penalmente relevantes.

¹⁷³ A função da pena como prevenção geral positiva se insere dentro do contexto das teorias relativas da pena que advogam ter a pena função de prevenção. Essa prevenção pode ser uma prevenção geral dirigida para todos da sociedade ou uma prevenção especial, dirigida ao agente que praticou a conduta. A finalidade da **prevenção especial** é a retirada momentânea da pessoa do convívio social e a sua ressocialização para reintegrá-lo a sociedade. A prevenção geral, por sua vez, subdivide-se em duas: (a) **a prevenção geral negativa**, conhecida por prevenção por intimidação, ou seja, busca-se intimidar os demais membros da sociedade para que não pratiquem a mesma conduta praticada pelo condenado - aliás, interessante a passagem da obra “Vigiar e Punir” de Michael Foucault que bem revela essa idéia da prevenção geral negativa: “Nas cerimônias do suplício, o personagem principal é o povo, cuja presença real e imediata é requerida para sua realização. Um suplício que tivesse sido conhecido, mas cujo desenrolar houvesse sido secreto, não teria sentido. Procurava-se dar o exemplo não só suscitando a consciência de que a menor infração corria sério risco de punição; mas provocando um efeito de terror pelo espetáculo do poder tripudiando sobre o culpado. As pessoas não só têm que saber, mas também ver com seus próprios olhos. Porque é necessário que tenham medo; mas também porque devem ser testemunhas e garantias da punição, e porque até certo ponto devem tomar parte nela (Vigiar e Punir, p.75) - (b) **prevenção geral positiva**, como releva Rogério Greco, a pena presta-se não à prevenção negativa dos delitos, mas visa infundir, na consciência geral, a necessidade de respeito a determinados valores.

3.5 A UTILIZAÇÃO DO DIREITO PENAL NO CAMPO DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS: UMA REFLEXÃO SOB A ÓTICA DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DO BEM JURÍDICO PENAL

O segundo capítulo deste trabalho deixou evidenciado que a Constituição brasileira de 1.988, fundada no princípio da dignidade da pessoa humana, não admite a utilização do Direito Penal, senão para a proteção, subsidiária, ressalte-se, de bens jurídicos que tenham dignidade constitucional.

O Direito Penal no Brasil, pois, tem que ter por missão a exclusiva proteção de bens jurídicos e somente pode ser utilizado quando a conduta for apta a causar lesão ou perigo de lesão ao referido bem.

Fábio Roberto D'Ávila¹⁷⁴ apregoa que a compreensão do crime como ofensa a bens jurídico-penais, como dano ou perigo a bens dotados de dignidade penal, embora possa ser, para muitos, uma questão trivial é, em verdade, um horizonte compreensivo que, para além de historicamente posto em questão, encontra no Direito Penal contemporâneo um ambiente hostil.

Isso porque, continua o autor, a ampliação do direito penal secundário (onde se inserem os crimes tributários), com o surgimento de novos espaços, cada vez mais complexos, de intervenção jurídico-penal, tem levado a um progressivo distanciamento do ilícito penal em relação aos vínculos objetivos que implicam o reconhecimento da ofensividade como elemento de garantia.

Essa utilização sem critérios do Direito Penal tem conduzido a um esfumaçamento dos valores tutelados, a uma perda de densidade tal que o bem jurídico passa a movimentar-se em um espaço de total indiferença em relação a meros interesses de política criminal.

Ainda de acordo com Fábio Roberto D'Ávila, a flexibilidade de teorias subjetivistas do ilícito, de concepções puramente normativistas ou, ainda, de leituras meramente formais do ilícito penal, hoje tão em evidencia, torna-se sedutora, mas, em

¹⁷⁴D'Ávila, Fábio Roberto. O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico. Elementos para a legitimação do direito penal secundário. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder (orgs). **Direito penal secundário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, 71-72.

contrapartida, exige um preço alto em termos de legitimação, nomeadamente a supressão de elementos objetivos capazes de propiciar substrato material crítico à construção do ilícito-típico.

No Brasil, pelo que se percebe, os crimes tributários inserem-se no âmbito do nominado direito penal secundário e, aqui, fica mais do que claro que o Direito Penal Tributário não se propõe à tutelar um bem jurídico, o que retira a sua legitimidade.

Na verdade, o sistema jurídico penal hoje, tem sido utilizado, no ambiente das relações jurídico-tributárias, com feições exclusivamente utilitaristas em prol da sanha arrecadatória do Estado brasileiro que, como dito, tem uma das mais altas cargas tributárias do mundo.

Com efeito, o Direito Penal passou a ser um mero instrumento da política fiscal brasileira que o tem utilizado como mais um meio de cobrança, pois, bem se viu que, se há o pagamento do valor cobrado (atualmente, em regra, antes do recebimento da denúncia) não haverá qualquer punição, em decorrência da extinção da punibilidade.

O que se percebe, inclusive na prática forense hoje, é que, de fato, o processo e o direito penal têm sido utilizados para substituir um processo de execução fiscal. Isso porque, muitas vezes, antes de receber a denúncia, o juiz, sabendo da finalidade dos crimes tributários (arrecadar), oficia à Receita, a fim de que seja informado se o réu realizou algum parcelamento da dívida tributária.

Como refletido em artigo publicado pelo editorial do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais¹⁷⁵ se “a persecução penal é deflagrada apenas no caso de o devedor não efetuar o pagamento ou parcelamento de suas dívidas antes do início do Processo Penal, fica claro que sua utilização é mais inclinada a uma chantagem estatal do que ao atendimento de sua dupla finalidade de garantir a segurança e a liberdade aos cidadãos”.

Abordando o assunto, Sérgio Rosenthal¹⁷⁶ aponta que se apresenta pacífico o entendimento no sentido de que o fim arrecadatório constitui finalidade precípua da repressão estatal às figuras delitivas de natureza tributária, não sendo desnecessário

¹⁷⁵EDITORIAL IBCCRIM. **Reflexões sobre os crimes tributários: protesto pela coerência.** In Boletim IBCCRIM. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, n. 227, p. 01, out., 2011.

¹⁷⁶ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei n. 9.938/2000. In: **Direito Penal Empresarial.** SALOMÃO, Heloisa Estellita. São Paulo: Dialética, 2001, p. 236.

consignar que, a possibilidade de extinção da punibilidade, representa verdadeiro estímulo legal para que seja efetuado, rapidamente, o adimplemento do tributo devido.

Em assim sendo, não se pode admitir que haja esse total desvirtuamento do Direito Penal no Brasil, na medida em que, repita-se, a incriminação de condutas deve ter o objetivo de tutelar bens jurídicos importantes. Não se está a defender que o bem jurídico “arrecadação tributária” não seja relevante e merecedor de proteção, até porque, é com esses recursos, que o Estado promover (ou deveria promover) as suas políticas sociais, distribuindo, assim, a justiça social no Brasil.

O que se está advogando é que o Direito Penal não pode ser utilizado como um mero instrumento de arrecadação de tributos, pois o Estado detém, como se verá, outros meios para essa finalidade.

Destarte, a conclusão que se extrai da análise do atual modelo penal tributário brasileiro é que o Estado não faz uso do Direito Penal para a proteção de um bem jurídico, pois, se o fizesse, não haveria a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Essa conduta estatal de uso do Direito Penal como instrumento de cobrança viola o princípio da estrita proteção de bens jurídicos, norma essa que é o sustentáculo da Teoria Constitucionalista do Direito Penal.

Além disso, é importante ressaltar que, a utilização da ameaça de prisão com o propósito de cobrar os seus créditos tributários pode ser interpretada como violadora direta da Constituição Federal, especificamente do seu art. 5º, inciso LXVII, que veda a prisão por dívida, devendo-se consignar que não se sustenta o argumento de que não há essa violação ante o fato de que os tipos penais tributários punem, na verdade, a fraude utilizada para a evasão fiscal.

É que, se a punição fosse dirigida a uma eventual fraude utilizada pelo contribuinte, com mais razão ainda, não se faria necessário, a criação de crimes tributários.

Isso porque, a atual legislação penal brasileira, já conta com tipos penais, desde 1.940, voltados para proteger o bem jurídico “fé pública”. De fato, o Código Penal, no seu título X, traz vários tipos penais que incriminam condutas que lesionam a fé pública, sendo certo que, muitos dos crimes previstos no citado título, têm penas superiores aos crimes tributários.

Em reforço ao argumento da ilegitimidade dos crimes fiscais são interessantes as ponderações feitas por Gamil Foppel e Rafael de Sá Santana¹⁷⁷, no sentido de sua inconstitucionalidade.

Para os autores, os crimes tributários estão em desacordo com o enunciado da Súmula 323¹⁷⁸ do Supremo Tribunal Federal.

O referido enunciado jurisprudencial veda a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para o pagamento de tributos, sendo que, por vias indiretas, acaba por vedar, também, a prisão pelos crimes tributários. Pois, tais ilícitos penais, como restou demonstrado, têm o objetivo de compelir o contribuinte a pagar o tributo sonegado. Destarte, se não é admissível a apreensão de mercadorias como forma de coerção para o pagamento do tributo devido, não deverá se admitir, por óbvio, a restrição da liberdade do indivíduo.

Em assim sendo, percebe-se que, sob a ótica do bem jurídico penal, não se legitimam os crimes tributários, motivo pelo qual a descriminalização seria medida de rigor.

3.6 CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL E O PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA

Outra não é a conclusão, quando se analisam os delitos fiscais sob o prisma do princípio da intervenção mínima ou da *ultima ratio*.

Importante lembrar que a Constituição Federal de 1.988, revelou-se por sua especial atenção aos direitos fundamentais do cidadão, sendo indubitoso que o tratamento tópico dispensado a tais direitos, ainda na abertura do texto constitucional – especificamente a partir do seu art. 5º, logo após os princípios fundamentais do Brasil – externa a afeição que o atual sistema jurídico brasileiro dispensa à proteção dos direitos fundamentais da pessoa humana.

¹⁷⁷ FOPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários: legislação penal especial e homenagem a Raul Chaves**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010 p. 52.

¹⁷⁸ **STF Súmula nº 323** - 13/12/1963 - *Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno*. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 143. **Admissibilidade - Apreensão de Mercadorias como Meio Coercitivo para Pagamento de Tributos** “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Esse peculiar zelo que o constituinte destinou aos direitos fundamentais se fez sentir em todos os demais ramos da ciência jurídica – inclusive, registre-se, no domínio das normas que regem as relações eminentemente particulares¹⁷⁹ - sendo inconteste, portanto, que o Direito Penal, no Brasil, deve se acomodar aos ideais de proteção dos direitos fundamentais, tanto em virtude do que consta na Constituição brasileira, como em decorrência do compromisso internacional que o Brasil assumiu de proteger os Direitos Humanos¹⁸⁰.

Nesse passo, deve ser valorizado um Direito Penal que, sem deixar de proteger bens jurídicos relevantes, observe todos os direitos e garantias fundamentais daquele cidadão que lesione, de forma efetiva, tais bens jurídicos.

¹⁷⁹ Sobre o tema são relevantes as ponderações de Luis Roberto Barroso: “O segundo desenvolvimento doutrinário que comporta uma nota especial é a *aplicabilidade dos direitos fundamentais às relações privadas*. O debate remonta à decisão do caso *Lüth*, que superou a rigidez da dualidade público-privado, ao admitir a aplicação da Constituição às relações particulares, inicialmente regidas pelo Código Civil. O tema envolve complexidades e não será aprofundado aqui. As múltiplas situações suscetíveis de ocorrerem no mundo real não comportam solução unívoca. Nada obstante, com exceção da jurisprudência norteamericana (e, mesmo assim, com atenuações), há razoável consenso de que as normas constitucionais se aplicam, em alguma medida, às relações entre particulares. A divergência nessa matéria reside, precisamente, na determinação do modo e da intensidade dessa incidência. Doutrina e jurisprudência dividem-se em duas correntes principais: a) a da eficácia indireta e mediata dos direitos fundamentais, mediante atuação do legislador infraconstitucional e atribuição de sentido às cláusulas abertas; b) a da eficácia direta e imediata dos direitos fundamentais, mediante um critério de ponderação entre os princípios constitucionais da livre iniciativa e da autonomia da vontade, de um lado, e o direito fundamental em jogo, do outro lado. O ponto de vista da aplicabilidade direta e imediata afigura-se mais adequado para a realidade brasileira e tem prevalecido na doutrina. Na ponderação a ser empreendida, como na ponderação em geral, deverão ser levados em conta os elementos do caso concreto. Para esta específica ponderação entre autonomia da vontade *versus* outro direito fundamental em questão, merecem relevo os seguintes fatores: a) a igualdade ou desigualdade material entre as partes (e.g., se uma multinacional renuncia contratualmente a um direito, tal situação é diversa daquela em que um trabalhador humilde faça o mesmo); b) a manifesta injustiça ou falta de razoabilidade do critério (e.g., escola que não admite filhos de pais divorciados); c) preferência para valores existenciais sobre os patrimoniais; d) risco para a dignidade da pessoa humana (e.g., ninguém pode se sujeitar a sanções corporais). O processo de constitucionalização do direito civil, no Brasil, avançou de maneira progressiva, tendo sido amplamente absorvido pela jurisprudência e pela doutrina, inclusive civilista. Aliás, coube a esta, em grande medida, o próprio fomento da aproximação inevitável. Ainda se levantam, aqui e ali, objeções de naturezas diversas, mas o fato é que as resistências, fundadas em uma visão mais tradicionalista do direito civil, dissiparam-se em sua maior parte. Já não há quem negue abertamente o impacto da Constituição sobre o direito privado. A sinergia com o direito constitucional potencializa e eleva os dois ramos do Direito, em nada diminuindo a tradição secular da doutrina civilista”. (BARROSO, Luiz Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil). **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, março/abril/maio 2007. Disponível em: www.direitodoestado.com.br. Acesso em: 20/062011.)

¹⁸⁰ Essa assunção do compromisso internacional de proteção dos Direitos Humanos pode ser exemplificada com a ratificação, pelo Brasil, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica) através do Decreto 678/92.

Portanto, a Constituição Federal de 1.988 exige um Direito Penal garantista, de forma que, quer parecer que o garantismo penal – concebido como emanção do Estado de Direito, construído sobre o princípio da legalidade e em função de um poder interventor mínimo, que é garante da sociedade, mas também dos direitos individuais¹⁸¹ – deve prevalecer no Brasil.

Corolário do garantismo penal é o princípio da intervenção mínima, abordado no segundo capítulo do presente trabalho, que propõe, como visto, uma utilização do Direito Penal de forma subsidiária e fragmentária. Em outras palavras, a sanção penal somente deve ser utilizada nos casos em que outros instrumentos estatais não forem suficientes para a proteção do bem jurídico, demonstrando-se, assim, o caráter subsidiário desse ramo do direito.

Do mesmo modo, o Direito Penal não se propõe a tutelar todo e qualquer bem jurídico, busca a proteção apenas daqueles bens ou interesses mais relevantes para a sociedade (relembrando-se que, consoante a Teoria Constitucionalista do Delito, tais bens são encontrados na Constituição Federal), caracterizando-se, assim, por ser fragmentário.

Nessa senda, indaga-se: é necessária a criminalização de determinadas condutas tendentes ao não pagamento dos tributos? Para referida indagação, a resposta negativa parece se impor.

Como exposto no capítulo I, que cuidou da evolução da legislação penal tributária, os crimes tributários foram instituídos com o único objetivo de compelir os cidadãos a cumprirem as suas obrigações perante o Fisco.

Os ilícitos penais tributários, portanto, não encontraram sustentáculos no meio social. Essa conclusão pode muito bem ser inferida quando se analisa a natureza da norma jurídico-tributária.

Com efeito, a norma jurídica, dentre outras classificações, pode ser tida como de aceitação ou rejeição social. As primeiras são aceitas pela sociedade independentemente de uma imposição do ente estatal, exemplo, o direito à vida.

¹⁸¹ FERNANDES, Luciana de Madeiros. Direito penal máximo ou intervenção mínima do direito penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 69 São Paulo: Revista dos Tribunais, nov/dez.2007.p.24-48.

Por outro norte, existem normas que não são aceitas naturalmente pela sociedade, são as denominadas normas de rejeição social¹⁸², ou seja, a maioria da população não as cumpre de forma espontânea. O tributo, enquanto norma tributária, insere-se nesta categoria.

O Estado, para fazer frente aos seus gastos, impõe de forma coercitiva ao povo, o pagamento de determinados valores, os tributos. Entretanto, sempre se exige mais do que realmente se necessita, daí a rejeição de grande parte da sociedade em relação às normas de cunho tributário.

A norma penal visa garantir o respeito às normas de aceitação social que são eleitas à categoria de bens jurídicos relevantes, os quais devem ser tutelados pelo Estado. O bens jurídico-penais, como visto, não devem ser criados ou escolhidos aleatoriamente pelo legislador. Na realidade, devem ser identificado por ele na

¹⁸²Ives Gandra da Silva Martins faz uma interessante abordagem a respeito do assunto, especialmente abordando as normas penais tributárias. Ssustenta que Kelsen entendia que as normas sancionatórias (penais) seriam, preferencialmente, normas primárias, posto que garantidoras das comportamentais, essas secundárias. Já Cóssio, segundo o mesmo autor, defendia que as normas de comportamento, seriam normas primárias, sendo secundárias as de caráter sancionatório. Para Ives Gandra, as duas concepções reduzem a problemática a uma compreensão bidimensional referente à preferência originária das normas. Nesse sentido, o autor criou uma concepção tridimensional, na medida em que poderia ser adotada qualquer uma das formulações dos filósofos, mas a partir da estruturalidade normada, ou seja, as normas sancionatórias apenas seriam primárias acaso se prestassem para que a norma de comportamento fosse cumprida. Por outro lado, as normas sancionatórias seriam secundárias, sempre que as normas de comportamento fossem cumpridas pela maioria dos que a ela subordinados se encontrassem, apenas incidindo aquelas em casos patológicos. Assim, na concepção do autor, a anterioridade da norma sancionatória ou da norma de comportamento estaria vinculada à natureza da relação jurídica normada. Caso a norma de comportamento, seja norma de aceitação social, a norma sancionatória será secundária; por outro lado, caso a norma de comportamento seja de rejeição social a sancionatória será primária. E continua o jurista assegurando que, quando a sanção é secundária, situação em que norma de comportamento é cumprida pela maioria da população, sem a necessidade de qualquer sanção, a violação a essa norma de comportamento ganha coloração de maior rigor, tendo em vista que atenta contra valores da sociedade e princípios que a aceita como necessários à sua estabilização. Nesses casos, a norma sancionatória representa o comando superior de reposição dos valores maiores em que a sociedade confia, tendo total autonomia em relação à norma de comportamento. No tocante à norma de rejeição social, continua o doutrinador, o fenômeno é inverso. Nesses casos, o delito possui características mais justificáveis, em face de a sanção ser norma primária e sem ela, poucos cumpririam a norma de comportamento; a pena e o delito não possuem aquelas características de autonomia, visto que a sociedade rejeita a norma de comportamento e apenas a respeita, porquanto teme a sanção proveniente do seu descumprimento. Finaliza o autor citado, sustentando que a sanção tributária objetiva menos punir o infrator e mais garantir a arrecadação, razão pela qual a ameaça maior da sanção, que implique a perda de liberdade, termina por levar o sujeito passivo da relação tributária a cumprir a obrigação, que possivelmente não cumpriria se não houvesse a punição. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org). **Crimes contra a ordem tributária**. 3ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 128-132.)

Constituição Federal e, em última análise, na própria sociedade, porquanto a Constituição revela o sentimento social.

O uso do Direito Penal no âmbito das relações jurídico-tributárias não observa o princípio da intervenção mínima, mormente quando se parte do pressuposto de que a finalidade dessa utilização é meramente arrecadatória.

Isso porque, são conferidos ao Estado vários mecanismos destinados ao cumprimento das exações fiscais, por exemplo: (i) a inscrição dos débitos tributários em dívida ativa, a fim de subsidiar as execuções fiscais; (ii) a inscrição do nome dos que devem ao Fisco em cadastros como o CADIN, fazendo com que o mesmo não possa realizar uma série de operações, tais como emissões de cheques, abertura de contas em Bancos, enfim, uma variedade de medidas não penais, capazes de compelir os cidadãos e as empresas ao pagamento dos tributos.

Diante dessa situação, o legislador brasileiro necessita repensar a manutenção, no ordenamento jurídico, das normas incriminadoras de condutas tendentes ao não pagamento de tributos, tendo em vista que existem mecanismos extra-penais¹⁸³ capazes de coibir referidas práticas evasivas.

Lídia Maria Lopes Ribas¹⁸⁴ com bastante lucidez e propriedade, sustenta que as sanções de natureza penal tributária só devem ser estabelecidas como último recurso e quando outros meios, nomeadamente os administrativos, apresentarem-se ineficazes no combate à evasão e fraude tributárias. Daí a fundamentação da subsidiariedade que deve se constituir em um princípio que rege o Direito Penal Tributário.

Cícero Marcos Lima Lana¹⁸⁵, em obra específica sobre o princípio da intervenção mínima e os crimes de sonegação fiscal, acentuou, em síntese, que sob a ótica desse princípio (onde somente deve atuar o Direito Penal quando o bem jurídico merece a proteção, necessita da mesma e, ainda, se esta se mostra adequada e

¹⁸³E inclusive penais, pois os próprios crimes de falsidade previstos no Código Penal podem muito ser aplicados quando houver alguma falsidade empregada pelos contribuintes, a fim de ludibriar a administração tributária.

¹⁸⁴RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 55.

¹⁸⁵LANA, Cícero Marcos Lima. **Crimes de sonegação fiscal e o princípio da intervenção mínima**. 2ª ed. São Paulo: Impactus, 2007, p. 48.

eficaz), pode-se concluir que os dispositivos da Lei 8.137/90 que definem os crimes tributários, não deveriam existir.

No entendimento desse autor, o combate à sonegação fiscal deveria cingir-se à esfera administrativa e/ou tributária, porquanto a utilização do mecanismo penal, como forma de prevenir a sonegação, tem se mostrado inócua, sendo absolutamente desnecessária.

Por outro prisma, o princípio da intervenção mínima, embora de raízes liberais, podem muito bem se acomodar em Estados Sociais de Direito que, regra geral, revelam-se intervencionistas.

Como observa André Luis Callegari¹⁸⁶ não há qualquer contradição em se falar no princípio da intervenção mínima em Estados intervencionistas. A aceitação de um Estado social, que intervém para procurar o bem estar dos cidadãos, não obriga postular como desejável um intervencionismo penal que restrinja a liberdade do cidadão para além do imprescindível para sua própria proteção. Ao revés, em um Estado social a serviço do indivíduo, a intervenção penal somente se justifica quando é absolutamente necessária para a proteção dos cidadãos.

Contudo, aponta o autor citado que a dinâmica de um Estado intervencionista, como tem se mostrado o Brasil nos últimos tempos, pode ensejar um perigo ao princípio ora em enfoque, basicamente porque o Direito Penal poderá ser utilizado como o instrumento de apoio a uma determinada política de governo.

É justamente isso o que vem ocorrendo em matéria de Direito Penal Tributário no Brasil, quando a sanção penal tem sido utilizada como um artifício em prol da política fiscal.

Bem demonstra André Luis Callegari¹⁸⁷ que não se trata de questionar a importância social dos interesses que giram em torno dos crimes tributários, nem muito menos a necessidade de uma proteção jurídica eficaz dos mesmos. Todavia, importa destacar que, por este caminho, se está produzindo uma tendência à ampliação do

¹⁸⁶CALLEGARI, André Luís. **O princípio da intervenção mínima no Direito Penal**. Boletim IBCCRIM. Sao Paulo, n.70/Ed.esp., p. 12-13, set. 1998.

¹⁸⁷CALLEGARI, André Luís. **O princípio da intervenção mínima no Direito Penal**. Boletim IBCCRIM. Sao Paulo, n.70/Ed.esp., p. 12-13, set. 1998.

Direito Penal que se choca com o programa de despenalização progressiva em nome do princípio da intervenção mínima.

Por outro lado, os crimes tributários, em sua grande maioria, quase nunca são sancionados, sobretudo porque o pagamento dos tributos enseja a extinção da punibilidade. A ausência de punição (ou a punição de uns poucos, sobretudo dos que não têm condições de pagar a dívida), acaba por enfraquecer o Direito Penal. É que, o sentimento que reinará na sociedade é o de impunidade, o que enseja, inclusive, um descrédito para as instituições públicas, como o próprio Poder Judiciário.

Portanto, também quando analisado pela ótica do princípio da intervenção mínima, percebe-se que o direito penal tributário não se sustenta, razão pela qual, por isso mesmo, deve haver a descriminalização das condutas hoje incriminadas.

A análise da jurisprudência dos Tribunais Superiores, nomeadamente do Superior Tribunal de Justiça, demonstra que já há precedentes de aplicação do princípio da intervenção mínima em matéria de crimes fiscais. Em precedente de relatoria do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Gilson Dipp, foi acolhido o caráter subsidiário da legislação penal tributária, afastando-se a sua incidência, tendo em vista a existência de mecanismos apropriados para perseguir os créditos tributários, não sendo, o âmbito penal, o mais apropriado¹⁸⁸.

¹⁸⁸ CRIMINAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. NOVAÇÃO DA DÍVIDA. NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICA ALTERADA. ILÍCITO CIVIL LATO SENSU. MECANISMOS ESTATAIS PARA A SATISFAÇÃO DOS SEUS CRÉDITOS. SOLUÇÃO NO JUÍZO APROPRIADO. ORDEM CONCEDIDA. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei n.º 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra o paciente. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 29421. Relator: Min. Gilson Dipp. Julgamento 01/04/2004. DJ 17/05/2004.)

CRIMINAL. HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. NOVAÇÃO DA DÍVIDA. NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICA ALTERADA. ILÍCITO CIVIL LATO SENSU. MECANISMOS ESTATAIS PARA A SATISFAÇÃO DOS SEUS CRÉDITOS. SOLUÇÃO NO JUÍZO APROPRIADO. RECURSO PROVIDO. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei n.º 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O

Conclui-se, dessa forma, que aos crimes em questão, sempre que possível, deve ser aplicado o princípio em foco, porquanto existem outros caminhos a serem trilhados pelo Fisco em busca dos seus créditos tributários, sendo que a utilização do Direito Penal, nessa seara, está na contramão de toda a história da ciência penal que prega uma mínima intervenção.

Deve-se deixar registrado que é insofismável a necessidade de se proteger a arrecadação tributária, até porque, além de tal interesse estar consagrado na Constituição Federal, ela é de suma importância para que o Estado possa alcançar as suas finalidades, mormente no campo social.

Contudo, o que se está a defender é a desnecessidade da utilização do Direito Penal para essa finalidade, sobretudo porque o Estado pode se utilizar de outros mecanismos capazes de coibir fraudes fiscais que, inclusive, podem até ser mais eficazes do que a incriminação de condutas que, em última medida, acaba por enfraquecer o próprio Direito Penal.

É com esse propósito que, doravante, apontar-se-á sugestões alternativas para a contenção e o combate, não penal, das fraudes fiscais.

3.7 SOLUÇÕES ALTERNATIVAS PARA A DESCRIMINALIZAÇÃO E O COMBATE DA SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL

3.7.1 A esfera administrativa, civil e processual: instâncias suficientes

Ao longo da presente dissertação, aferiu-se, sem margem de erro, que o *animus* do legislador brasileiro, com a incriminação de condutas que visam o não

parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra os pacientes. (BRASIL Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 21888. Relator: Min. Gilson Dipp. Julgamento 17/12/2002. DJ 10/03/2003.)

pagamento de tributos, por meio de um ardil, foi tão somente inculcar na consciência dos contribuintes o temor de eventual pena criminal.

Isso porque, como realçado anteriormente, para eventuais fraudes ou falsidades arquitetadas para evitar o pagamento de tributos, já existem, no Código Penal, desde 1.940, tipos penais que podem abarcar essas condutas fraudulentas.

Nessa linha de pensamento, outra não foi a conclusão, senão a de que o Direito Penal, no Brasil, tem sido utilizado como mais uma instância para a cobrança de tributos. O Estado, portanto, utiliza-se da Justiça Criminal (sobretudo, dos Juízes e membros do Ministério Público¹⁸⁹), com o propósito de cobrar os seus créditos, tanto isso é verdade que estimula os contribuintes a pagarem os seus tributos para que tenham extinguida a punibilidade.

Entretanto, o que se verifica é que, se bem utilizadas, as instâncias administrativa, civil e processual, são mais do que suficientes para buscar a satisfação da pretensão arrecadatória do Estado. Basta que os agentes encarregados da cobrança dos tributos (agentes fiscais e procuradores fazendários que, por sinal, são muito bem pagos no Brasil) se utilizem dos meios oferecidos pelo ordenamento jurídico.

O primeiro deles é a ação de execução fiscal, instrumento valioso para a cobrança dos créditos tributários do Estado, sobretudo porque traz garantias específicas que são dirigidos apenas à Fazenda Pública.

Além disso, o sistema jurídico brasileiro confere privilégios ao Estado na cobrança dos seus créditos. Por exemplo, os entes federativos não participam de concurso de credores e nem precisam habilitar os seus créditos em juízo falimentar.

Ainda, há a presunção de fraude a execução quando a alienação de bens do contribuinte-devedor se dá após a mera inscrição do crédito tributário em dívida ativa da fazenda pública¹⁹⁰.

¹⁸⁹Pode-se dizer, inclusive, que os integrantes da carreira do Ministério Público, agentes altamente qualificados, têm feito às vezes de Procuradores Fazendários do Estado, sobretudo da União Federal, pois, ao apresentarem a denúncia em juízo, estão, na realidade, cobrando a dívida. O processo penal passou a ser uma execução fiscal, sendo que, ao revés de se buscarem “coisas” para a expropriação, o que se busca, agora, é a “expropriação da liberdade do contribuinte”, caso não pague voluntariamente.

¹⁹⁰Art. 185 - Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Por outro lado, no caso de condutas que configurarem sonegação fiscal, o Código Tributário Nacional permite uma espécie de desconsideração da personalidade jurídica, a fim de imputar responsabilidade tributária aos sócios, especialmente aos administradores da pessoa jurídica, instituto que se assemelha ao que hoje está previsto no Código de Defesa do Consumidor¹⁹¹ e no Código Civil de 2002¹⁹², que é a desconsideração da personalidade jurídica. Com isso, sempre que se verificar eventual sonegação de tributos é possível alcançar, nos casos de pessoas jurídicas, os bens pessoais dos sócios.

Além disso, um maior comprometimento dos servidores encarregados de buscar a satisfação dos créditos tributários ajudaria bastante a pretensão arrecadatória do Estado que deve ter, sempre, a finalidade de utilizar os recursos arrecadados em prol de toda a sociedade.

3.7.2 Direito de intervenção de Winfried Hassemer: uma solução?

Como externado no primeiro capítulo da presente dissertação, o Direito Penal, na era da pós-globalização, tem sofrido com a sobrecarga de bens jurídicos que passaram a ser, de uma hora para outra, por ele tutelados.

A falsa percepção de que a tutela penal seria o instrumento capaz de conter os novos riscos, surgidos com a “pós-modernidade”, fez com que houvesse um inchaço de tipos penais nos sistemas jurídicos mundiais (sobretudo ocidentais), não sendo diferente no Brasil.

Acontece que essa expansão do Direito Penal tem se revelado totalmente infrutífera, na medida em que, além atentar contra princípios básicos da ciência penal,

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

¹⁹¹Art. 28 do CDC: O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

¹⁹²Art. 50 do CC: Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica

não surtiu os efeitos almejados, porquanto essa “nova criminalidade” (sobretudo a econômica, onde podem ser inseridos os crimes tributários) não foi contida ou, quase sempre, não é punida.

O fato é que essa desmedida utilização do Direito Penal não irá solucionar o problema e somente enfraquece esse instrumento repressivo do Estado.

Em verdade, a previsão exagerada de “novos crimes” e a ausência de uma efetiva punição, enseja na sociedade - tomando-se por base a criticável função de prevenção geral negativa da pena - um sentimento de total descrença em relação tanto ao Direito Penal como, sobretudo, às instituições estatais encarregadas de aplicá-lo.

E isso ocorre, repita-se, porque há, nesse âmbito, uma utilização desvirtuada do Direito Criminal que, na verdade, não deveria sequer estar sendo utilizado, eis que outros instrumentos, não penais, podem ser direcionados para tais situações.

Winfried Hassemer¹⁹³, comentando essa nova feição do Direito Penal – a de proteção de bens jurídicos supra-individuais surgidos na era pós-global – sustenta:

Problemas ambientais, drogas, criminalidade organizada, economia, **tributação**, informática, comércio exterior e controle sobre armas bélicas – sobre estas áreas concentra-se hoje a atenção pública: sobre elas aponta-se uma ‘necessidade de providenciais’; nelas realiza-se a complexidade das sociedades modernas e desenvolvidas; delas preferencialmente surgem na luz do dia problemas de controle desta sociedade: são áreas ‘modernas’, e delas se encarrega o Direito Penal. Nestas áreas se espera a intervenção imediata do Direito Penal, não apenas depois que se tenha verificado a inadequação de outros meios de controle não penais. O venerável princípio da subsidiariedade ou da *ultima ratio* do Direito Penal é simplesmente cancelado.

É com o desiderato de tentar evitar a violação a princípios reitores do Direito Penal, que surge o intitulado “Direito de Intervenção”, proposto pelo referido autor. Essa é uma interessante alternativa para o combate da sonegação fiscal e, conseqüentemente, para a descriminalização dos ilícitos tributários.

Hassemer, como adiantado no primeiro capítulo, em contraposição a essas tendências de expansão do Direito Penal, defende a redução desse aparelho repressor

¹⁹³ HASSEMER, Winfried. **Três Temas de Direito Penal**. Porto Alegre: Fundação Escola Superior do Ministério Público, 1993, p. 47-48.

para um Direito Penal nuclear, constituído, apenas, por delitos que lesionem clássicos bens jurídicos individuais (vida, liberdade, honra, propriedade) ou a bens jurídicos supra-individuais estritamente vinculados à pessoa, delitos de perigo concreto graves e por regras de imputação rígidas e princípios de garantia clássicos¹⁹⁴.

As palavras do próprio Hassemer bem revelam o que se acaba de afirmar:

a solução por mim privilegiada dos problemas do direito penal moderno consiste no fato de que se retire, em parte, a modernidade do direito penal. Isso significa, primeiramente, uma redução do Código Penal a um 'direito nuclear' e sobre cujos limites se deve, obviamente, discutir nos casos individuais. Certamente pertencem a esse direito penal todas as violações aos bens jurídicos individuais como também pertencem as periclitacões severas e visíveis. O Código Penal sempre conteve a formação de uniões criminosas e a periclitacão do Estado serve como exemplo para se demonstrar quais os tipos de periclitacão devem conter um Código Penal.

É de grande significado que se afaste do direito penal os problemas que nos tempos atuais foram nele introduzidos. Poder-se-ia aconselhar, quanto àqueles problemas da sociedade moderna, que provocaram a modernização do direito penal, de que fossem regulados em um direito de intervenção especial, o qual está situado entre o direito civil e o direito público, o qual dispõe, na verdade, de garantias e de regramentos processuais menos exigentes do que o direito penal, mas que, em contrapartida, está equipado com sanções menos intensas diante do indivíduo. Um direito de tal natureza "moderna" não seria menos grave normativamente, ele seria também, de fato, mais adequado para recepcionar os problemas especiais da sociedade moderna¹⁹⁵

Essa proposta, como dito, tem o objetivo de conter a expansão desmedida do direito penal com a proteção desses bens jurídicos supra-individuais que não tenham uma relação direta com a pessoa humana, evitando um aumento exagerado das normas criminais que, nesses tempos de pós-modernidade, têm afetado dogmas relevantes para a ciência criminal como, por exemplo, o da proteção de bens jurídicos e o princípio da intervenção mínima.

¹⁹⁴MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. **Sociedade do Risco e Direito Penal**. São Paulo: IBCCRIM, 2005, p. 197.

¹⁹⁵HASSEMER, Winfried. **Direito Penal Libertário**. Trad: Regina Greve. Belo horizonte: Del Rey, 2007, p. 206-207.

Paralelamente a essa retração do Direito Penal, para a tutela de um núcleo de bens jurídicos ligados diretamente à pessoa humana, Hassemer propõe um novo modelo de direito que se encontra entre o direito penal e o direito administrativo.

A proposição de Hassemer diverge das idéias de Jesus-Maria Silva Sanchez, porquanto, para a proteção desses novos bens jurídicos supra-individuais, o autor alemão propõe um novo campo jurídico denominado “Direito de Intervenção”. Ao contrário, o doutrinador espanhol remete a proteção desses mesmos bens para uma área dentro do próprio Direito Penal que, segundo ele, consistiria em um “direito penal de segunda velocidade”.

Contudo, em que pese a relevância da proposta de Silva-Sanchez, tem-se que ela, pelo simples fato de manter dentro do Direito Penal o combate a essas novas situações surgidas no seio da era pós-global e, além disso, defender uma mitigação de direitos e garantias fundamentais, não se amolda ao modelo brasileiro de Direito Penal, que tem a Constituição Federal como base.

Por sua vez, o “Direito de Intervenção”, apregoado por Hassemer, consistiria em um sistema de direito novo, livre das rigorosas exigências principiológicas e das formalidades para atribuição de responsabilidades. Portanto, mais apto a tutelar esses bens jurídicos “espiritualizados”¹⁹⁶.

Esse novo campo de regulação, localizado entre o direito penal e o direito administrativo e entre o direito civil e o direito público, atuaria no combate aos novos focos de insegurança - a exemplo das condutas que hoje são consideradas delitos tributários e ecológicos - de modo prioritariamente preventivo. Além disso, tal sistema deveria ser muito mais flexível em relação às garantias materiais e processuais, mas disporia de sanções menos intensas que as penais tradicionais do Direito Penal, renunciando definitivamente à imposição de penas privativas de liberdade¹⁹⁷. A aplicação de penalidades pecuniárias e o confisco de bens poderiam ser, dentro do “Direito de Intervenção”, uma das alternativas para a punição dos agentes.

¹⁹⁶Sobre o bem jurídico espiritualizado remetemos o leitor para o primeiro capítulo desse trabalho que tratou do tema.

¹⁹⁷MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. **Sociedade do Risco e Direito Penal**. São Paulo: IBCCRIM, 2005, p. 197.

Com isso, poder-se-ia liberar o direito penal de expectativas de prevenção que não pode cumprir e que, de acordo com Hassemer, o arruinam¹⁹⁸.

Com efeito, a proposta do professor alemão pode ser adotada no Brasil para o combate da sonegação fiscal e a conseqüente liberação do Direito Penal e do Processo Penal, fazendo com que não ocorra o desvirtuamento que se verifica atualmente, ou seja, o uso do Direito Penal como instrumento de cobrança.

A utilização de um modelo de “Direito de Intervenção”, permitiria um combate mais eficaz as condutas hoje consideradas crimes tributários, na medida em que poderiam ser utilizados instrumentos mais céleres e eficientes para coibir, tanto de forma preventiva como de forma repressiva, a sonegação fiscal, pois, como proposto por Hassemer, não seria necessário observar os dogmas embaixadores do Direito Penal (estrita proteção de bens jurídicos, intervenção mínima, *in dubio pro réu*, etc), porquanto não seria possível a aplicação de penas privativas de liberdade e de outras penas de natureza criminal.

3.8 NOTAS CONCLUSIVAS DO CAPÍTULO

Ao final do presente capítulo, a conclusão que se extrai é a de que, no Brasil, a tributação excessivamente onerosa constitui, atualmente, uma barreira para o desenvolvimento econômico e social do país.

Para buscar impor o respeito e o cumprimento do emaranhado normativo-tributário existente e a política fiscal do país, os vários governos têm se utilizado da força do Direito Penal, não com o propósito de tutelar um bem jurídico relevante, mas apenas e tão somente, com vistas a evitar que o contribuinte, diante da pesada carga tributária, utilize-se de artifícios, para evitar o cumprimento de suas obrigações fiscais.

Em vista disso, percebe-se que tal atitude dos governos entra em rota de colisão com a noção há muito construída, de que o Direito Penal deve proteger bens jurídicos, bens esses que devem ser encontrados na Constituição Federal. Ainda, outra não é a conclusão, quando se analisa essa conduta dos governos à luz do princípio da intervenção mínima, na medida em que, se o interesse é buscar a arrecadação, os

¹⁹⁸ Op.cit. p. 197

instrumentos não penais à disposição dos entes federativos, sobretudo da União Federal e dos Estados, são mais do que suficientes para alcançar esse intento, sendo que, como outra solução alternativa para o não uso do Direito Penal em matéria de proteção da arrecadação tributária, apresenta-se a utilização do “Direito de Intervenção”, proposto por Winfried Hassemer.

CONCLUSÕES

Após a análise do problema suscitado, bem como dos assuntos correlatos que são de grande relevância para a questão em foco, puderam ser retiradas deste estudo algumas conclusões.

O processo de globalização, que se intensificou nas últimas décadas do século passado, impulsionou a meditação de teóricos dos mais variados campos da ciência humana, não tendo o Direito passado despercebido a esse fenômeno.

Para alguns, esse acontecimento integracional das economias, das políticas e dos territórios dos países, gerou uma crise paradigmática em todos os ambientes do pensamento humano, sendo certo que o Direito Penal seguiu essa crise no período pós-globalização.

O surgimento de “novos riscos” e a conseqüente necessidade de proteção de bens jurídicos transindividuais por parte dos Estados, fez com que esses, crenes de que essa seria a saída correta, utilizassem o Direito Penal, historicamente subsidiário e fragmentário, como o primeiro soldado de combate a essas “novas” espécies de condutas. Condutas essas que afetam “novos” bens jurídicos, desprovidos de densidade material (ou seja, bens jurídicos espiritualizados).

Foi dentro desse contexto da ciência penal que foram surgindo debates a respeito da legitimidade do denominado Direito Penal Econômico, apêndice do Direito Penal, que tem como objeto de estudo, sobretudo, a tipificação de condutas praticadas no domínio econômico. Pode-se dizer, inclusive, que o chamado Direito Penal Tributário, também se insere nesse ambiente de discussões, mormente porque o bem jurídico protegido por esse último (arrecadação tributária) também se mostra espiritualizado, eis que desprovido de uma materialização, ao contrário do que ocorre com os bens jurídicos da ciência penal clássica (vida, propriedade, liberdade).

Foi por conta disso que surgiram proposições que tentam justificar ou mesmo negar a legitimidade dessa nova face do Direito Penal (de protetor dos mais variados bens jurídicos da era pós-moderna).

Em meio a essas discussões podem-se destacar a existência de dois blocos: os que defendem uma funcionalização do direito penal e os que apregoam a necessidade de se respeitar os princípios penais clássicos, como o da estrita proteção de bens jurídicos e o da intervenção mínima.

Dentre os autores funcionalistas, além de Claus Roxin, também ganhou destaque Gunther Jakobs que, no nosso entendimento, acabou por influenciar o Direito Penal Tributário no Brasil. Para esse último, o Direito Penal tem o objetivo principal de garantir a autoridade da norma estatal, pouco se importando com direitos e garantias dos cidadãos. De certa forma, as suas idéias acabam por anular a grande maioria dos princípios penais clássicos, tais como o princípio da intervenção mínima.

Ao lado das propostas funcionalistas, encontram-se aqueles que procuram negar esse viés funcional do Direito Penal, sendo um exemplo disso Winfried Hassemer. Para ele, o Direito Penal deve se limitar à proteção de um núcleo específico de bens jurídicos, surgindo uma espécie de “direito penal nuclear”. Hassemer propõe a criação de uma nova espécie de direito, o qual ele denomina de “Direito de Intervenção”, que tem o desiderato de tutelar esses “novos interesses” da pós-modernidade.

A questão que se coloca nesse novo momento, portanto, é a necessidade ou não dessa utilização exacerbada do Direito Penal. Ao que parece, pelo que se viu, essa não é a melhor opção.

No que tange especificamente ao Direito Penal Tributário no Brasil, a análise da evolução histórico-normativa, revela que a utilização do Direito Penal, no âmbito das relações jurídico-tributárias, tem o objetivo de reforçar a validade das normas tributárias (normas que impõe obrigações tributárias ao contribuinte, com vistas a manter a normalidade da arrecadação tributária), revelando a adoção, nesse campo, do funcionalismo sistêmico de Gunther Jakobs.

Isso porque, bem se viu, que a sistematização do Direito Penal Tributário brasileiro se deu em 1.965, momento em que a proposta do Governo brasileiro era de arrecadar mais. De lá para cá, o que se observou foi uma pródiga produção legislativa em matéria penal fiscal, com a intenção de arrecadar sempre mais. Demonstrando esse propósito arrecadatário do governo brasileiro, na grande maioria das proposições

normativas, foram inseridas regras estimulando o contribuinte a pagar o tributo sonegado, dando como “desconto” para o pagamento, a extinção da punibilidade.

Por outro lado, viu-se que noção de que o Direito Penal deve ser destinado à proteção de bens jurídicos, remonta ao período do iluminismo, que teve como uma de suas características básicas, a necessidade de contenção do poder estatal, mormente no que se refere a intervenção na esfera de liberdade dos cidadãos.

Em efeito, desde o fim do Absolutismo que se busca conter a sanha estatal de intervir, de forma indevida, na esfera de liberdade do cidadão. A teoria do bem jurídico penal se insere, justamente, nesse movimento de contenção do poder punitivo do Estado, ao defender que esse poder deve ser direcionado para a tutela de bens jurídicos. Desde Feuerbach que se defende o uso do Direito Penal para a proteção de um bem jurídico.

É bem verdade, e isso foi percebido, que não há um consenso no tocante ao que vem a ser um bem jurídico relevante, merecedor de amparo pelo poder punitivo do Estado. Várias teorias suscitaram soluções para indicar qual deve ser o bem jurídico protegido pelo Direito Penal.

Dentre as várias teorias que surgiram ao longo dos tempos, a que parece ser a mais condizente com um Estado Democrático de Direito - que tem no princípio da dignidade da pessoa humana a sua base - é a denominada Teoria Constitucionalista do Delito. Consoante defendem os entusiastas dessa vertente teórica, o paradigma a ser levado em consideração no momento da eleição do bem jurídico penal, é a Constituição do Estado.

Isso em razão do consenso que parece existir em relação à conclusão de que a Constituição de um Estado democrático abarca os bens mais fundamentais para a sociedade.

Ocorre que dentro da própria Teoria Constitucionalista do Delito existem divergências. Há, por exemplo, aqueles que defendem que todo e qualquer bem ou valor elevado ao nível constitucional tem dignidade penal, podendo, assim, ser tutelado penalmente. Outrossim, existem aqueles que advogam a tese de uma maior limitação a intervenção máxima do Estado, trazendo a noção do Direito Penal como instrumento de tutela de direitos fundamentais.

Essa segunda corrente parece ser a mais apropriada para o Estado brasileiro, eis que, considerando que a Constituição Federal de 1.988 é analítica, não existiria qualquer matéria que escapasse dos tentáculos do Direito Penal.

Em meio a todas essas discussões em torno do bem jurídico penalmente relevante, a conclusão mais importante que se retira para o presente trabalho é a de que, independentemente da teoria adotada, regra geral, todas levam a uma mesma conclusão: o Direito Penal tem a missão de proteção de bens jurídicos.

Contudo, mesmo sendo o bem penalmente relevante, nem sempre será necessária a intervenção penal.

É que, consoante se conclui, sob a égide da Constituição do Brasil, a utilização do Direito Penal deve ser subsidiária e fragmentária, em virtude do princípio da intervenção mínima ou da *ultima ratio*.

O sistema penal, portanto, somente poderá ser utilizado quando os demais instrumentos estatais de proteção de bens jurídicos não se mostrarem suficientes para tal finalidade.

Ou seja, somente em última hipótese é que se deverá fazer uso da sanção penal. Tal princípio – o da intervenção mínima – é dirigido tanto ao legislador, como aos intérpretes da norma penal.

Partindo desses dois paradigmas – (i) a missão do direito penal é a de proteger bens jurídicos e (ii) essa intervenção penal somente poderá ser feita, em decorrência do princípio da intervenção mínima, na última hipótese – passou-se a tentar responder a questão central da presente dissertação que: os crimes tributários se amoldam a noção de bem jurídico penal e ao princípio da intervenção mínima?

Ao buscar responder a esse questionamento, a resposta encontrada foi negativa.

E isso se deu, em virtude do uso desvirtuado que o sistema jurídico brasileiro tem feito do Direito Penal no âmbito das relações jurídico-tributárias.

O que se percebeu foi que nem o princípio da estrita proteção de bens jurídicos, nem muito menos o da intervenção mínima, são observados nessa seara penal-tributária.

Primeiramente porque o propósito do governo brasileiro, ao criar os crimes tributários, foi apenas um: arrecadar tributos. Em momento algum existiu a preocupação em tutelar um bem jurídico penalmente relevante, pois, se existisse esse intento, o pagamento do tributo sonegado, não levaria a extinção da punibilidade.

Ao contrário da regra geral do ordenamento jurídico, em matéria penal-tributária, a “restituição da coisa ou o pagamento do dano” (no caso, o pagamento do tributo sonegado) enseja a extinção da punibilidade. Nos demais crimes, em regra, tal conduta do agente gera uma mera atenuação de pena.

Essa postura adotada pelo Estado, como dito, revela o mero propósito arrecadatório em tema de Direito Penal Tributário. Ou seja, o Direito Penal tem sido mais um instrumento de cobrança à disposição do ente estatal.

Tanto isso é verdade, que na prática forense, tem-se observado que os juízes, antes de receber a denúncia apresentada pelo Ministério Público, pedem informações à Receita Federal ou Estadual (conforme o caso), a fim de identificar se houve o pagamento ou o parcelamento administrativo do débito tributário.

Portanto, a Justiça Criminal passou a ser mais um canal a serviço do governo para cobrar tributos. Os membros do Ministério Público, agentes altamente qualificados, têm feito às vezes de Procuradores Fazendários.

E essa situação arquitetada pelo Estado acaba por enfraquecer o próprio Direito Penal e as instituições encarregadas da persecução penal, que passam a gozar de um descrédito junto a sociedade.

Por outro prisma, também quando analisado sob os olhares do princípio da intervenção mínima, o Direito Penal Tributário não se sustenta. Nesse campo, o Direito Penal tem sido utilizado não como *ultima ratio*, mas como *prima ratio*. Ao Estado são conferidos instrumentos não penais mais do que suficientes para o combate da sonegação fiscal, razão pela qual, não se faz necessária a incriminação de condutas evasivas.

Em vista do que foi dito, outra não é a saída, senão a descriminalização das condutas hoje consideradas como crimes tributários.

Em linhas de finalização, duas propostas alternativas para o combate da sonegação fiscal foram indicadas.

A primeira delas é a própria utilização da esfera administrativa, civil e processual. À Fazenda Pública, como dito, são conferidos instrumentos suficientes para combater a sonegação fiscal, sem a necessidade de utilização do Direito Penal. Essa opção se acomoda ao princípio constitucional da intervenção mínima.

Outra proposta apresentada foi a adoção, para combater as condutas que afetam a grande maioria dos bens jurídicos transindividuais (onde se enquadra o Direito Penal Tributário), do chamado “Direito de Intervenção”, idealizado pelo autor alemão Winfried Hassemer.

Esse novo modelo de Direito propõe, em linhas gerais, a não aplicação de penas privativas de liberdade e, em geral, de penas de natureza criminal. Em contrapartida, diminuem-se as garantias e direitos inerentes ao Direito Penal e Processual Penal. Com isso, poderia ocorrer um combate preventivo e mais eficaz à sonegação fiscal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Neoconstitucionalismo: entre a “ciência do Direito” e o Direito da ciência**”. Disponível em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO%20AVILA.pdf> . Acesso em 20/06/2011.

ANDRADE, Manuel da Costa. A nova lei dos crimes contra a economia à luz do conceito de bem jurídico, in: VV.AA. **Direito Penal Econômico**. Ciclo de Estudos, CEJ, Coimbra, 1985.

ANDRADE, Manuel da Costa; DIAS, Jorge de Figueiredo. Problemática Geral das Infrações contra a Economia. In: PODOVAL, Roberto (org). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 69/70.

ANDRADE, Manuel da Costa; DIAS, Jorge de Figueiredo. Problemática Geral das Infrações contra a Economia. In: PODOVAL, Roberto (org). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000 p. 68.

BARCELLOS, Ana Paulo de. **Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas**. Disponível em: http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=50. Acesso em: 20/06/2011.

BARROSO, Luiz Roberto. Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (o triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil). **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 9, março/abril/maio 2007. Disponível em: www.direitodoestado.com.br. Acesso em: 20/06/2011.

BELO, Warley. **Culpabilidade material em jakobs e roxin**. In Boletim IBCCRIM. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, n. 221, p. 06, abr., 2011.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BOLETIM IBCCRIM. **Culpabilidade material em jakobs e roxin**. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, n. 221, p. 06, abr., 2011.

BOLETIM IBCCRIM. **Reflexões sobre os crimes tributários: protesto pela coerência**. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, n. 227, p. 01, out., 2011.

BRASIL Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 21888. Relator: Min. Gilson Dipp. Julgamento 17/12/2002. DJ 10/03/2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus n. 29421. Relator: Min. Gilson Dipp. Julgamento 01/04/2004. DJ 17/05/2004.

BRAGA, Romulo Rhemo Palitot. **Fenômeno da lavagem de dinheiro e bem jurídico protegido**. Curitiba: Juruá, 2010, p.70.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CALLEGARI, André Luís. **O princípio da intervenção mínima no Direito Penal**. Boletim IBCCRIM. Sao Paulo, n.70/Ed.esp., p. 12-13, set. 1998.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte geral**. 10ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, vol I.

COSATE, Tatiana Moraes. **Bem jurídico-penal: um debate necessário**. Disponível em: <http://www.ibccrim.org.br>. Acesso em 20/06/2011.

COSTA JR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Leonardo Luiz de Figueiredo. **Limites constitucionais do direito penal**. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2007.

CUNHA, Maria Conceição Ferreira. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995.

D'Ávila, Fábio Roberto. O modelo de crime como ofensa ao bem jurídico. Elementos para a legitimação do direito penal secundário. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder (orgs). **Direito penal secundário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

DEODATO, Felipe Augusto Forte de Negreiros. **Direito penal econômico: a pessoa coletiva como agente de crimes e sujeito de penas**. Curitiba: Juruá, 2003

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais de Direito Penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DIAS, Fábio Freitas. Direito penal da intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias. Uma análise à luz da concepção de Estado social e democrático de direito. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder (orgs). **Direito penal secundário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

EDITORIAL IBCCRIM. **Reflexões sobre os crimes tributários: protesto pela coerência**. In Boletim IBCCRIM. São Paulo: IBCCRIM, ano 19, n. 227, p. 01, out., 2011.

EISELE, Andréas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

ESTELLITA, Heloisa. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei n. 10.684/03. **Boletim IBCCRIM**. São Paulo, v.11, n.130, p. 2-3, set. 2003.

FARIA, José Eduardo. **O direito na economia globalizada**. 1º Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

FEITOSA, Maria Luíza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos: os contratos entre a autonomia privada, a regulação estatal e a globalização dos mercados**. Coimbra: Coimbra Editor, 2007.

FERNANDES, Luciana de Madeiros. Direito penal máximo ou intervenção mínima do direito penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 69 São Paulo: Revista dos Tribunais, nov/dez.2007.p.24-48.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa. **Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal**. 1º Ed. São Paulo: IBCCRIM, 2008.

FOPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários: legislação penal especial e homenagem a Raul Chaves**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

FRANCO, Alberto Silva. Globalização e criminalidade dos poderosos. In: PODOVAL, Roberto (org). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: 2010.

GARCÍA-PABLOS DE MOLINA, Antônio. **Direito Penal**, introdução. Madri: Universidade Complutense, 1995.

GOMES, Luiz Flávio. **Teoria constitucionalista do delito e imputação objetiva: o novo conceito de tipicidade objetiva na pós-modernidade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

GOMES, Luiz Flávio. **Crimes tributários e previdenciários: para STJ, o parcelamento do débito extingue a punibilidade do sonegador**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/3067>>. Acesso em: 21 dez. 2010.

GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: uma visão minimalista do direito penal**. 5ª Ed. Niterói: Impetus, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HASSEMER, Winfried. **Três Temas de Direito Penal**. Porto Alegre: Fundação Escola Superior do Ministério Público, 1993.

HASSEMER, Winfried. **Direito Penal Libertário**. Trad: Regina Greve. Belo horizonte: Del Rey, 2007, p. 206-207.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13889&PHPSESSID=14e0a95463abb9c42311de8e3f7061b4. Acesso em 25/10/2010.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13873&PHPSESSID=c8d33979c94841f521d96481bdda63ab. Acesso em 25/10/2010.

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em 25/10/2010.

JAKOBS, Gunther; MELIÁ; Manuel Cancio. **Direito penal do inimigo**: noções e críticas. 4º ed. Trad: André Luis Callegari e Nereu José Giacomolli. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010

LANA, Cícero Marcos Lima. **Crimes de sonegação fiscal e o principio da intervenção mínima**. 2ª ed. São Paulo: Impactus, 2007.

LOTT, Herman. Crimes contra a ordem tributária. Jus Navigandi, Teresina, ano 7º, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/3054>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

LUIZI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2ª. ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2003.

MARX, Karl; ENGELS, Friederich. **O Manifesto do Partido Comunista**. Disponível em <http://www.culturabrasil.org/zip/manifestocomunista.pdf>. Acesso: 18 de Dezembro de 2010.

MACHADO, Marta Rodriguez de Assis. **Sociedade do Risco e Direito Penal**. São Paulo: IBCCRIM, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a ordem tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org). **Crimes contra a ordem tributária**. 3ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 128-132.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTEIRO, Samuel. **Crimes fiscais e abuso de autoridade**. 2ª ed. São Paulo: Hemus, 1994.

MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário In: BARRAL, Welber (org). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **O crescimento da carga tributária como elemento redutor da evolução do produto interno bruto no Brasil**. Disponível em: http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/antonio_carlos_diniz_murta.pdf. Acesso em 10/02/2011.

NEUMANN, Ulfrid. Direito penal do inimigo. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 69 São Paulo: Revista dos Tribunais, nov/dez.2010.p.24-48.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. Tributação e desenvolvimento: o contributo do direito fiscal internacional. **Direito e Desenvolvimento: Revista do Curso de Direito do UNIPÊ**, n. 2, João Pessoa: Editora do Unipê, Jul/Dez. 2010.p.199-218.

NOVELINO, Marcelo. **Teoria da Constituição e controle de constitucionalidade**. Salvador: Juspodvim, 2008, p. 47.

NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento econômico: um retrospecto e algumas perspectivas. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

PASCHOAL, Janaína Conceição. **Constituição, Criminalização e Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PELARIN, Evandro. **Bem jurídico penal: um debate sobre a descriminalização**. São Paulo: IBCCRIM, 2002, p.121.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos tribunais, 1999.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. São Paulo: RT, 2004.

PRADO, Luiz Régis. **Bem jurídico penal e constituição**. 4º Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos Crimes Contra a Ordem Tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (orgs). **Direito penal tributário**. São Paulo: Quartin Latin, 2007.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito penal tributário: questões relevantes**. São Paulo: Malheiros, 2004.

RIBEIRO, Amadeu Carvalhes. Cooperação e desenvolvimento: a regulação da atividade reguladora. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ROSENTHAL, Sérgio. A extinção da punibilidade nos crimes de natureza fiscal após o advento da Lei n. 9.938/2000. In: SALOMÃO, Heloisa Estellita. **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROXIN, Claus. Reflexões sobre a construção sistemática do direito penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, n. 82 São Paulo: Revista dos Tribunais, jan/fev.2010.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SALOMÃO FILHO, Calixto. Regulação e desenvolvimento. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (org). **Regulação e desenvolvimento**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SANCHEZ, Jesús-Maria Sílv. **Aproximación al derecho penal contemporâneo**. Barcelona: Bosch Editor, 1992.

SANCHEZ, Jesús-Maria Sílv. **La expansion del derecho penal: aspectos del la política criminal em la sociedades postindustriale**. 2. Ed., revisada y ampliada. Madri: Civitas, 2001.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2007.

SILVA, Juary. **Elementos do direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SILVA, Cesár Augusto Silva da. **O direito econômico na perspectiva da globalização: análise das reformas constitucionais e da legislação ordinária pertinente**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SILVA, Luciano Nascimento. **Teoria do Direito Penal Econômico e fundamentos constitucionais da ciência criminal secundária**. Curitiba: 2010, p. 109.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. A construção do Bem jurídico espiritualizado e suas críticas fundamentais. **Boletim IBCCRIM**. São Paulo, v.10, n.122, p. 14-15, jan. 2003.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2006.

SOUZA, Luciano Anderson. **Expansão do Direito Penal e Globalização**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STOCO, Rui; FRANCO, Alberto Silva (Orgs). **Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial**. 7^a. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, Vol. 1.

TENÓRIO, Igor. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Bushatsky, 1973.

VILLEGAS, Hector. **Direito penal tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.